

**ION FLOREA
RADU FLOREA**

CONTROLUL ECONOMICO-FINANCIAR

**C.E.C.C.A.R.
2000**



Tagi, mar. 2002

**ION FLOREA
RADU FLOREA**

CONTROLUL ECONOMIC – FINANCIAR

**CORPUL EXPERTILOR CONTABILI ȘI CONTABILILOR AUTORIZAȚI DIN ROMÂNIA
București, 2000**



ISBN 973-0-01064-1



CUVÂNT ÎNAINTE

Societatea contemporană promovează cu consecvență criteriul fundamental al eficienței, vizând în mod prioritar intensificarea laturilor calitative ale activităților economice, sociale, administrative sau de altă natură. Asta înseamnă că orice agent economic, orice organizație și orice alt organism lucrativ este vital interesat să cunoască operativ și să sporească continuu gradul de eficiență cu care sunt gospodărite și utilizate resursele materiale, financiare și umane de care dispune. Pentru a supraviețui într-o lume a concurenței, fiecare întreprindere, indiferent de natura acesteia, trebuie să măsoare cu discernământ fiecare leu cheltuit și fiecare dram de energie consumată, urmărind obținerea unor rezultate cât mai performante, cu eforturi și cheltuieli cât mai reduse. Acelorași rigori trebuie să li se supună și instituțiile publice, care acuză adesea modestia alocațiilor bugetare, în raport cu dimensiunile și evoluția standardelor de cheltuieli. Nici organismele administrative sau cele de asigurare și protecție socială nu dispun de bugete prea confortabile, care să le permită cheltuirea fără restricții a fondurilor alocate de stat, sau de colectivitățile locale.

Un asemenea mod de punere a problemelor nu trebuie să sugereze neapărat spectrul unei sărăcii generalizate sau teama exagerată de faliment, ci, mai degrabă, un îndemn la chibzuință și prudență, precum și necesitatea unor preocupări constante pentru găsirea celor mai adecvate căi de folosire eficientă a resurselor existente sau disponibile.

În contextul acestor preocupări, un rol important revine controlului economic, financiar și gestionar, expertizei contabile și altor structuri cu atribuții de control în economie. Componentă de bază a managementului modern, controlul asigură cunoașterea operativă a modului în care se desfășoară activitățile economice și

sociale, respectarea disciplinei economice, financiare și contractuale, prevenirea dezechilibrelor în economie. Rolul controlului economic-financiar se manifestă îndeosebi în trei direcții principale, ce corespund, de fapt, celor trei grupe mari de interese care intervin în societate.

Astfel, în mod deosebit, controlul financiar exercitat de către stat este cunoscut și recunoscut pentru rigoarea cu care veghează ca toate activitățile, operațiunile și tranzacțiile să se desfășoare în conformitate cu normele juridice în vigoare și să nu fie sustrate de la plata impozitelor sau taxelor datorate bugetului. Evident, acest control apără în primul rând interesele statului și ale instituțiilor sale.

Pe de altă parte, orice unitate patrimonială (concepută ca persoană juridică sau fizică ce administrează un patrimoniu propriu) trebuie să-și dezvolte un sistem propriu de control intern, care să-i permită nu numai cunoașterea detaliată a operațiunilor de gestiune, dar și delimitarea răspunderilor, pentru integritatea și corecta administrare a mijloacelor sale materiale și bănești. Acesta este un control economic, de factură gestionară, menit să apere interesele întreprinderii și ale organelor de conducere sau de administrație din regiile autonome, societățile comerciale, asociațiile cooperatiste, instituțiile publice, întreprinderile particulare și altele similare.

Dar economia de piață implică un amplu sistem de raporturi sau relații economice și juridice între toți participanții la viața economică, denumiți adesea actori sau protagoniști ai scenei economico-financiare. Includem aici nu numai întreprinderile, instituțiile și organizațiile, dar și pe titularii dreptului de proprietate (statul, acționarii și asociații, întreprinzătorii particulari), investitorii autohtoni și străini, autoritățile administrative, organisme publice și fiscale, băncile sau societățile bancare, bursele de mărfuri și cele de valori, salariații unităților patrimoniale, organele judiciare etc. Deși este o economie concurențială, economia de piață nu poate funcționa, totuși, fără transparența necesară, iar transparența în mediul economic se traduce prin accesul nestingherit la informațiile financiar-contabile ale tuturor utilizatorilor interesați și îndreptățiți.

Este vorba, evident, de acele informații ce caracterizează potențialul economic, starea de sănătate financiară și capacitatea întreprinderii de a produce profit. Numai că, pentru a fi credibile și utile terților, informațiile furnizate de un agent economic trebuie validate de o autoritate exterioară, respectiv de o persoană neutră, cu statut de totală independență față de emitentul și de utilizatorul de informație contabilă. Se naște, în felul acesta, necesitatea unui alt gen de control, specific economiei de piață, care să-i apere pe toți protagoniștii vieții economice. Acest control de esență contabilă, cunoscut în lume sub denumirea generică de audit financiar, se realizează, în practica economică din România, prin cenzorii societăților comerciale, prin experții contabili și contabilii autorizați, ca profesioniști independenți sau prin persoane juridice de profil, respectiv cabinete și societăți de expertiză contabilă. Vom vedea pe parcursul acestei lucrări că există și alte module care trebuie avute în vedere și care trebuie incluse în ceea ce noi am denumit generic *“controlul economic-financiar”* sau, într-o viziune mai largă, *“control, audit financiar și expertize contabile”*.

Controlul economic-financiar, secondat sau nu de expertiza contabilă, îndeplinește un rol social activ, contribuind la apărarea și consolidarea patrimoniului public și privat, la instaurarea ordinii și disciplinei în lumea afacerilor, la corecta informare reciprocă, la stimularea performanțelor economice și a rentabilității agenților economici.

Într-o altă ordine de idei, în opinia noastră, problemele de esență cu care este confruntat controlul economic-financiar sunt probleme curente ale economiei de piață. Ele nu trebuie considerate ca fiind probleme marginale sau excepții, iar activitatea organelor de control și mai ales a experților nu trebuie neapărat asociată cu constatarea unor deficiențe și aplicarea de sancțiuni. Controlul și expertiza au în primul rând un rol preventiv, urmărind să preîntâmpine dezechilibrele sau producerea unor stări de lucruri neconforme.

Este adevărat și faptul că, în procesul complex al derulării operațiunilor și tranzacțiilor economice, pot să apară anumite

inadvertențe, devieri sau erori și chiar unele abateri, datorate unor fenomene neprevizibile (sau greu previzibile), ori interpretării diferențiate a normelor juridice; organele de control și experții sunt chemați să identifice aceste cazuri, să evalueze consecințele lor și să propună măsurile de corecție. La fel de adevărat este și faptul că există și limite peste care, dacă se trece, nu mai poate fi vorba de întâmplare sau de interpretări diferențiate, ci de nesocotirea principiilor și convențiilor generale, de nepricepere, neglijență, rea credință sau chiar fraudă, iar acestea necesită, fără îndoială, un tratament special. Ceea ce merită însă a fi subliniat, este că asemenea fenomene - deși au încă o pondere ridicată - nu sunt reprezentative pentru întreaga viață economică a cărei funcționare se circumscrie tot mai exact cerințelor economiei de piață și exigențelor impuse de consolidarea statului de drept.

Interesul crescând de care se bucură astăzi controlul și auditul financiar, ca și expertizele cu conținut economic și contabil, derivă din faptul că economia națională este cea mai cuprinzătoare și mai complexă componentă a marelui organism social, iar administrarea corectă și eficientă a diferitelor patrimonii este o cerință imperativă a zilelor noastre. Iată motivele pentru care apreciem că însușirea și înțelegerea problemelor de bază ale controlului și expertizei sunt necesități autentice izvorâte din cerințele perfecționării continue a mecanismului economic și financiar, adaptării acestuia la condițiile specifice economiei de piață, promovării spiritului de "fair play" și de concurență loială între partenerii de afaceri.

Manualul de "*Control economic-financiar*" vine în întâmpinarea acestor cerințe, oferind o sinteză teoretică și metodologică, dar și un îndrumar util pentru practica economică. El se adresează, în primul rând, studenților economiști, fiind destinat procesului didactic, dar poate servi, cu real folos și altor specialiști (econiști din compartimentele financiar-contabile, organe de control gestionar, financiar și fiscal, cenzori și experți contabili, cadre tehnice și juriști, cursanți ai învățământului postuniversitar, ori candidați la examenele pentru dobândirea calității de expert contabil sau contabil autorizat).

În elaborarea lucrării de față am avut în vedere faptul că toate formele de control economic-financiar sunt activități cu un pronunțat caracter aplicativ și prin urmare, manualul nostru abordează îndeosebi probleme de organizare, tehnică și finalizare. Asta nu înseamnă că au fost neglijate demersurile teoretice, aspectele de doctrină, principiile și normele care guvernează acțiunile practice, considerațiile metodologice sau implicațiile juridice, sociale, administrative și chiar cele politice ale fenomenelor economice controlate.

* * *

Am elaborat acest manual cu convingerea intimă că el este necesar și util studenților economiști (și nu numai lor), atât sub aspectul furnizării unor cunoștințe de specialitate și formării unor deprinderi practice, cât și în scop educativ-formativ, în sensul că problematica lui vizează și poate contribui la promovarea și dezvoltarea acelor valori și virtuți umane care transformă răspunderea individuală a fiecăruia într-o responsabilitate socială conștient asumată care depășește ceea ce oamenii numesc justiție și care atinge sferele mai înalte ale eticii și moralei. Am avut în vedere și faptul că asigurarea progresului economic și social, ca și adâncirea procesului de democratizare a vieții economice reclamă exigențe și competențe sporite, precum și un control al tuturor asupra tuturor.

* * *

Așteptăm cu justificat interes și cu recunoștință criticile obiective și sugestiile principiale care ar putea contribui la perfecționarea manualului, a activității de control economic-financiar și de expertiză contabilă, a mecanismului economic în ansamblul său.

Ion Florea
Iași, iunie 1999

Capitolul 1

BAZELE TEORETICE ALE CONTROLULUI ECONOMIC-FINANCIAR

1.1. Definirea noțiunii de control

În epoca modernă controlul dobândește o însemnătate deosebită, fiind exercitat în virtutea dreptului inalienabil al societății de a-și apăra interesele sale generale, fundamentale. Prin intermediul controlului societatea își manifestă exigențele ei, omologând numai acele activități și practici economice sau de altă natură care sunt în concordanță cu normele generale de comportament social, cu obiectivele și programele sale prioritare și numai acele rezultate care îndreptătesc eforturile depuse.

Într-o manieră foarte simplă, controlul ar putea fi definit prin aprecierea conformității cu o normă, un standard, un model.

Într-o accepțiune mult mai largă, controlul reprezintă o activitate specific umană (ceea ce vrea să însemne că se desfășoară în mod conștient și urmărește întotdeauna un scop), care constă în verificarea și analiza permanentă, periodică sau inopinată a unor procese, fenomene, operații, informații, rezultate dintr-un domeniu sau sector oarecare, în scopul preîntâmpinării și lichidării eventualelor neajunsuri.

Controlul asigură cunoașterea temeinică și detaliată a realităților economico-sociale, dar nu se poate limita la atât. El trebuie să facă judecăți de valoare sau de conformitate, interpretând stările de lucruri sau realitățile constatate printr-o raportare continuă a acestora la obiectivele de atins, normele fixate anticipat sau regulile de desfășurare prestabilite. În felul acesta controlul face posibilă determinarea abaterilor înregistrate, stabilind semnificația și implicațiile lor, cauzele care le-au generat și măsurile ce se impun pentru evitarea repetării lor în viitor.

Din cele de mai sus desprindem concluzia că activitatea de

control presupune cel puțin trei elemente esențiale¹: cunoaștere, constatare, comparare, respectiv cunoașterea stărilor de lucruri ideale, constatarea realităților practice și compararea (confruntarea) acestora. În unele situații pot interveni anumite toleranțe, care trebuie judecate în context, iar concluziile (inerente oricărui raționament logic) finalizează acțiunile de control. De altfel, literatura de specialitate² definește această activitate printr-o suită de cinci operațiuni, etape sau faze, care dau **modelul general al acțiunilor de control**, model aplicabil în toate ocaziile, indiferent de conținutul sau natura verificării efectuate. În sinteză, etapele ce compun modelul general al controlului se prezintă astfel:

- a) Stabilirea situației ideale (care ar trebui să existe sau “de dorit”), lucru care se realizează pe baza programelor, planurilor, normelor sau normativelor, sarcinilor concrete, devizelor, modelelor, organigramelor, liniilor directe, criteriilor de rezolvare, previziunilor etc.;
- b) Precizarea toleranțelor admise, adică a devierilor sau abaterilor maxime de la situația ideală, care sunt permise în desfășurarea activității și care trebuie cunoscute anticipat;
- c) Determinarea situației reale, existentă la un moment dat sau rezultată după executarea integrală a sarcinilor, constatată direct sau indirect de către organele de control;
- d) Confruntarea celor două situații (ideală și reală) și stabilirea abaterilor sau a diferențelor dintre ele; se vor avea în vedere aici și eventualele toleranțe admise;
- e) Formularea concluziilor ce se desprind din acțiunea de control; este vorba în primul rând de interpretarea abaterilor și de precizarea semnificației lor, dar poate cuprinde și propunerea sau adoptarea schimbărilor (măsurilor) ce se impun; vezi reprezentarea schematică din fig. nr. 1.

¹ Pe care specialiștii le recunosc simbolic prin „cei 3 c” sau și mai simplu prin „ccc”.

² Michael Vaes, *Le contrôle dans l'entreprise*, Ed. Dunod, Paris, 1964, pp. 48-49.

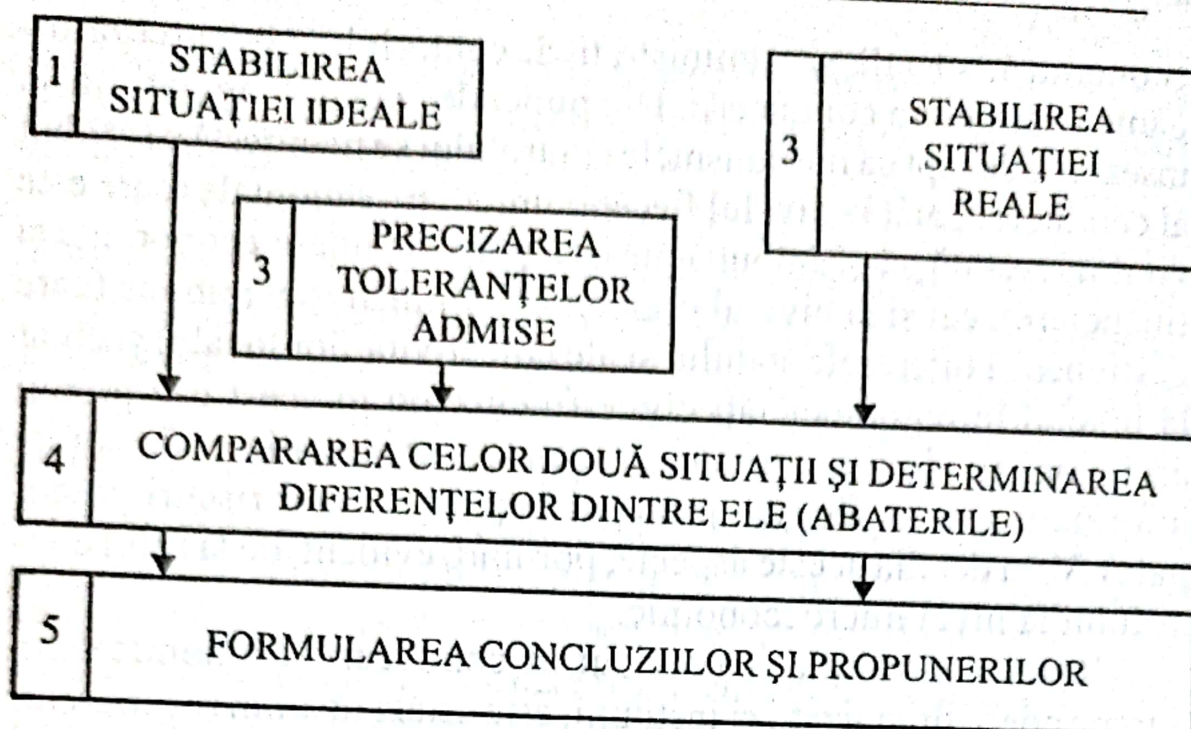


Fig. nr. 1 – Modelul general al acțiunilor de control

Evident, finalizarea oricărui control se realizează prin stabilirea unor măsuri care vizează înlăturarea stărilor de lucruri neconforme și perfecționarea activităților viitoare. Dar, asemenea măsuri sunt adesea de competența altor organe, putând depăși cadrul propriu-zis al acțiunilor de control.

1.2. Rolul controlului în conducerea activităților economice

Controlul are o sferă de acțiune aproape nelimitată, fiind implicat în toate activitățile umane organizate. El se manifestă ca un atribut de bază al conducerii, contribuind la armonizarea acțiunilor individuale, la asamblarea acestora într-un tot organic și unitar.

La nivelul de complexitate al societății contemporane, conducerea activităților economice și sociale (structurate pe domenii, sectoare și niveluri ierarhice) cere eforturi tot mai substanțiale. O asemenea conducere are, pe lângă atributele sale de prevedere, organizare, coordonare și comandă și sarcina de a controla totalitatea acțiunilor întreprinse, pe toată durata desfășurării lor. În felul acesta, la toate nivelurile de organizare

economică, socială și administrativă, controlul se integrează organic în structura conducerii. Din punct de vedere pragmatic, asta înseamnă de fapt că mecanismele controlului se manifestă ca atribut al conducerii, atât la nivelul fiecărei unități patrimoniale (care este vital interesată să-și îmbunătățească performanțele economice și financiare), cât și la nivelul organelor administrației publice (care gestionează interesele statului și ale colectivităților locale) și chiar la nivelul întregii societăți civile (incluzând în acest caz pe toți protagoniștii vieții economice și sociale, care trebuie să fie corect informați și, prin aceasta, protejați împotriva unor riscuri potențiale). Vom detalia aceste aspecte, pornind, evident, de la rolul controlului la nivel microeconomic.

Rolul controlului, ca atribut al conducerii economice din întreprinderi, organizații și instituții, este astăzi unanim recunoscut. Încă la începutul secolului nostru, Henry Fayol (considerat, alături de F.W.Taylor, drept părinte al științei conducerii) definea conducerea întreprinderii prin cinci atribuții principale: prevederea, organizarea, comanda, coordonarea și controlul¹. Cu mici modificări, aceste cinci attribute se regăsesc la toți autorii care s-au ocupat de teoria organizării și de știința conducerii: T.T. Paterson, P. Drucker, D.M. Gvișiani, D. Mc. Gregor, E.I. Dolițkii, V.G. Afanasiev, H.H. Albers, W.H. Whyte etc.

Într-un mod similar se pun problemele și în literatura noastră. Astfel, în lucrările cu caracter economic funcțiile conducerii sau managementului sunt abordate, de regulă, în ordinea: prevederea (planificarea); organizarea; coordonarea și antrenarea; controlul².

În literatura filosofică, attributele conducerii suferă unele modificări de formă: decizie, organizare, antrenare, control și apreciere³.

¹ Vezi H. Fayol, *Administration industrielle et générale*, Dunod, Paris, 1925, p. 59 și urm.

² P. Nica ș.a., *Managementul firmei*, Iași, 1994, p. 17.

³ *Structurile organizaționale și eficiența acțiunii*, Ed. Academiei, București, 1978, p. 71.

Observăm așadar că toți autorii, indiferent de specialitatea lor, rezervă controlului un loc bine precizat între atributele de bază ale conducerii.

Rolul controlului în conducerea activităților economico-sociale este mai ușor de apreciat dacă privim lucrurile în mod sistemic. Este cunoscut faptul că, în viziunea lor cibernetică, activitățile economico-sociale au o desfășurare ciclică, începând cu definirea scopului sau obiectivelor de atins, alegerea mijloacelor și metodelor de lucru, organizarea și desfășurarea muncii, încheindu-se cu evaluarea efectului obținut. Prin compararea efectului cu scopul propus se stabilesc parametrii și modalitățile de reglare sau de autoreglare a sistemului; pentru mai buna înțelegere a acestui mecanism vezi fig. nr. 3, pe care o prezentăm în paragraful următor. Intervenția controlului se manifestă în toate etapele proiectării, organizării și desfășurării activităților economico-sociale, dar mai ales în faza finală, când rezultatele obținute (concepute ca realități concrete) trebuie raportate la scop (adică la situația care ar trebui să existe, denumită generic "situație ideală" sau "situație de dorit"). Cu această ocazie, controlul stabilește nu numai abaterile înregistrate, dar și căile de remediere a lor.

În condițiile în care orice acțiune sau activitate umană reprezintă, în esența ei, un sistem cibernetic închis, în cadrul căruia se aplică principiile generale ale conexiunii directe și inverse, controlul este acela care asigură funcționarea optimă a sistemului. Ori de câte ori scopul urmărit a fost atins numai parțial sau într-un mod nesatisfăcător, controlul trage concluzia că mijloacele, metodele sau organizarea activității sunt insuficiente ori neadecvate¹ și intervine cu măsuri de corecție. Mai mult decât atât, depistând și corectând nepotrivirile din sistem, controlul preîntâmpină producerea sau repetarea acestora în viitor.

¹ Vezi Gh. Enache, *Controlul financiar preventiv*, Ed. Științifică, București, 1971, p. 17.

1.3. Controlul economic-financiar

– parte integrantă a sistemului general de control

Unitatea dialectică dintre adoptarea deciziilor și urmărirea aplicării lor generează un sistem general de control, exercitat la scara întregii societăți, în forme și prin metode dintre cele mai diverse. Cu alte cuvinte, controlul îmbrățișează toate laturile vieții economice, administrative și sociale, generând o multitudine de tipuri diferite de control. Se pot formula, în acest sens, nenumărate exemple, din toate sectoarele de activitate. Pe noi ne interesează însă domeniul economic-financiar.

În domeniul economic, controlul vizează în principal cele trei laturi de bază (esențiale) ale activităților ce se desfășoară în unitățile patrimoniale: latura tehnică sau profesională (care se referă la specificul sau conținutul propriu-zis al activității); latura economică (legată de ansamblul mijloacelor antrenate în realizarea respectivei activități); latura financiară (care vizează procurarea resurselor, eficiența muncii și rezultatele obținute). Corespunzător acestor trei laturi, vom avea un control tehnic, un control economic și un control financiar, ale căror sarcini de bază vizează măsurarea cu discernământ a eforturilor și efectelor, prevenirea dezechilibrelor și aprecierea realistă a stărilor calitative.

Controlul tehnic are în vedere, cu prioritate, aspectele tehnologice ale proceselor de producție și de circulație, proprietățile fizice și chimice ale bunurilor și caracteristicile sau parametrii mijloacelor ce participă la desfășurarea unei activități. El se exercită de cadre sau organe specializate, în împrejurări cum sunt: recepționarea materialelor, utilajelor sau mărfurilor aprovizionate; obținerea unor produse sau semifabricate din producție proprie; terminarea unor operațiuni, procese, lucrări sau a unor faze ale acestora. Mai pot fi asimilate aici controlul unor proiecte sau documentații, urmărirea pe parcurs a desfășurării proceselor tehnologice, asistența tehnică de specialitate.

Evident, controlul tehnic nu poate fi limitat la activitățile productive și comerciale. El trebuie extins la toate activitățile sociale care au un conținut specific și un mod propriu de desfășurare. Pentru

exemplificare, putem lua în discuție aici tehnologiile procesului de învățământ sau tehnicile deosebit de complexe prin care se realizează ocrotirea sănătății. Controlul profesional al activităților didactice sau al actului medical, în toate ipostazele lui, generează forme particulare ale controlului tehnic, în înțelesul pe care l-am atribuit noi acestei noțiuni.

Aspectele tehnice sau profesionale au nenumărate legături, directe și indirecte, cu activitatea economică și financiară a unităților patrimoniale, astfel încât controlul lor îmbracă adesea un caracter combinat sau mixt, de factură tehnico-economică, înțelegând prin aceasta că el urmărește concomitent și influențele sau implicațiile economico-financiare ale fenomenelor tehnice verificate.

Controlul economic urmărește în principal activitatea de producție și pe cea gestionară a agenților economici, modul de gospodărire și utilizare a resurselor materiale și umane, realizarea integrală și la timp a obiectivelor propuse. Intră sub incidența acestui control modul de utilizare (completă și rațională) a bazei tehnice, organizarea muncii și productivitatea acesteia, nivelul și structura costurilor, specializarea unităților sau subunităților economice și raporturile lor de cooperare, respectarea angajamentelor economice și a disciplinei contractuale. La nivelul macroeconomic, un asemenea control poate viza îndeplinirea programelor naționale de dezvoltare economico-socială sau respectarea proporțiilor, nivelurilor și ritmurilor de dezvoltare a diferitelor ramuri și subramuri, în cadrul politicii de stabilizare economică structurală.

Controlul economic poate fi efectuat în unități naturale, în unități valorice, unități convenționale sau în unități de muncă, ținându-se cont de natura mijloacelor sau proceselor supuse verificării, de modul de reflectare a acestora în sistemele de evidență și de obiectivele pe care le urmărește fiecare acțiune de control.

Controlul financiar acționează în sfera relațiilor financiare, fiscale și de credit, urmărind cu prioritate constituirea și utilizarea fondurilor la toate nivelurile economiei naționale și asigurarea unei

eficiențe maxime. La nivelul unităților patrimoniale controlul financiar urmărește, între altele: elaborarea bugetelor de venituri și cheltuieli și execuția acestora; rentabilizarea tuturor activităților, produselor și sectoarelor; sporirea acumulărilor bănești și asigurarea capacității de plată; creșterea resurselor proprii de finanțare; integritatea patrimoniului, prevenirea, descoperirea și recuperarea pagubelor suferite; lichidarea cheltuielilor supradimensionate și stoparea cazurilor de risipă; respectarea disciplinei financiare și fiscale.

Dar controlul financiar nu se rezumă la ceea ce se petrece în întreprindere și nu se limitează la perimetrul acesteia. El vizează, în egală măsură, relațiile financiare ale unităților patrimoniale cu exteriorul, cu mediul economic, administrativ și social în care acestea își desfășoară activitatea. Vom include aici obligațiile financiare și fiscale ale întreprinderilor și instituțiilor, raporturile lor cu organismele de asigurare și protecție socială, eventualele subvenții primite și chiar (dacă ne este permis să forțăm un pic nota) relațiile de creditare și alte operațiuni efectuate prin bănci.

Controlul financiar se realizează numai cu ajutorul indicatorilor valorici, de către organe proprii ale unităților patrimoniale, dar mai ales prin intermediul unor organe specializate din afară, aparținând statului sau altor organisme publice.

Între controlul economic și cel financiar există nenumărate apropieri și interferențe, ceea ce face ca activitățile specifice lor să nu poată fi, în toate cazurile, precis delimitate. De altfel, controlul financiar este, în esența lui, o parte (o formă sau o varietate) a controlului economic, limitat la sfera raporturilor financiare și de credit. La rândul lor, toate problemele ce fac obiect al controlului economic au, într-un fel sau altul, consecințe sau implicații financiare, astfel încât ele trebuie urmărite și sub aspectul aportului pe care îl aduc la desfășurarea eficientă a muncii, la obținerea unor rezultate financiare pozitive.

Considerațiile de mai sus ne conduc la ideea că, în economia noastră națională, se exercită de fapt și de drept un **control economic-financiar**, care cumulează atât prerogativele controlului



economic, cât și pe cele ale controlului financiar. Mai mult decât atât, sfera de cuprindere a controlului economic-financiar depășește adesea perimetrul mișcărilor de valori și al relațiilor economice exprimate în bani; multe acțiuni de control au în vedere aspecte tehnico-economice, sociale sau administrative, precum și raporturile economico-juridice ale unităților de orice tip. În asemenea cazuri, controlul utilizează forme și procedee ale controlului tehnic, metode socio-statistice și analize comparative, folosind în procesul conducerii pentru orientarea strategică și tactică sau pentru realizarea unor obiective de ordin calitativ. Schematic, elementele componente și sfera de acțiune a controlului economic-financiar pot fi reprezentate ca în fig. nr. 2.

Ceea ce merită observat și reținut de aici este faptul că, sub raport teoretic, controlul economic-financiar este reprezentat prin funcția de control a finanțelor și mai ales prin funcțiile de control gestionar și informațional ale contabilității, așa cum se va vedea și din celelalte secțiuni ale manualului nostru.

Din punct de vedere practic-aplicativ, controlul economic-financiar are ca domeniu de manifestare perimetrul foarte întins al economiei naționale, viața economică în ansamblul său, privită prin prisma corectitudinii și eficienței, atât din unghiul de vedere al gospodăririi, utilizării sau cheltuirii resurselor, al onorării obligațiilor față de societatea reprezentată prin Stat, cât și din perspectiva sistemelor de calcul, comunicare și raportare a informațiilor financiar-contabile.

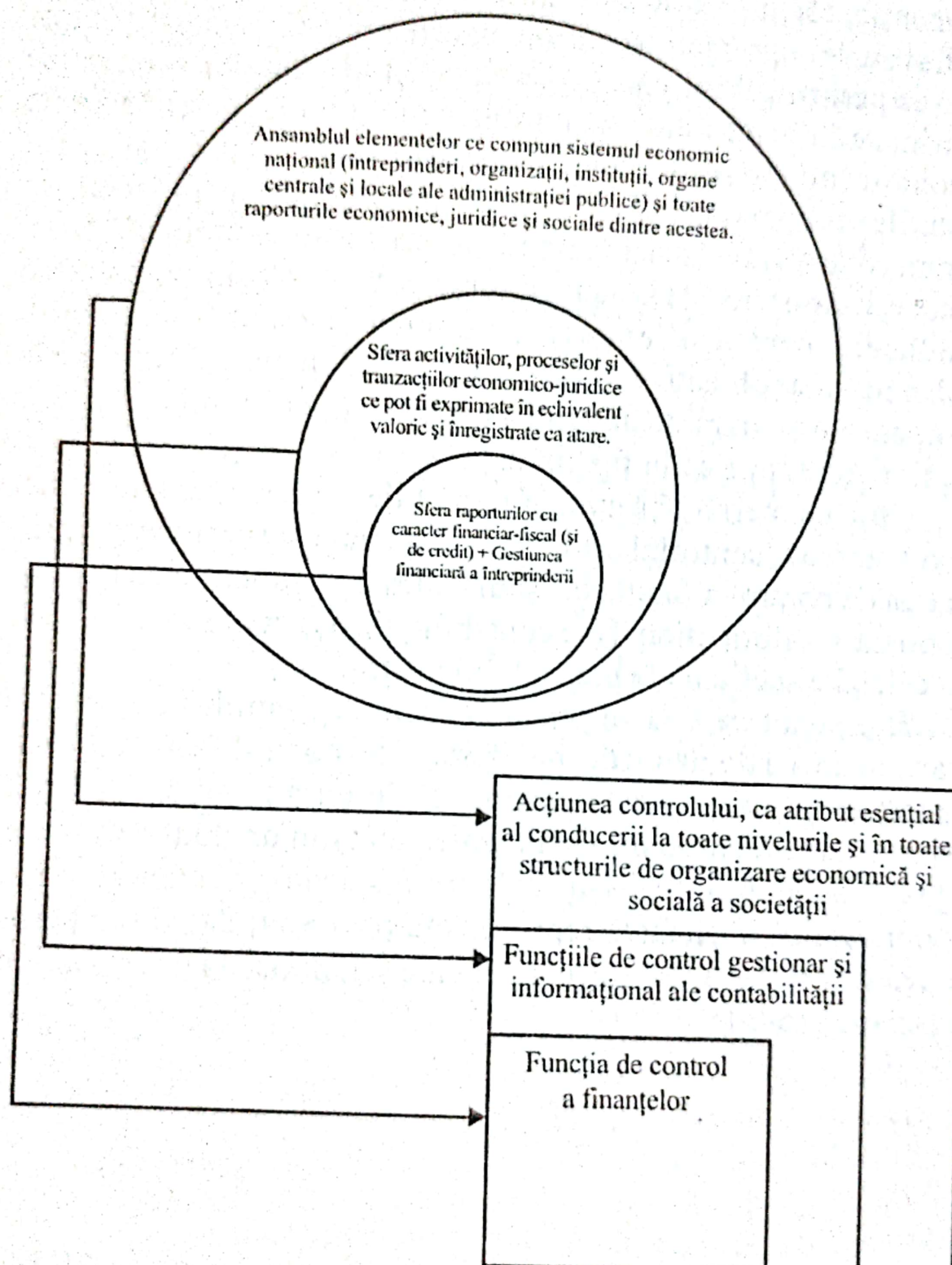


Fig. nr. 2 - Conținutul și sfera de acțiune a controlului economic-financiar

În sfera de cuprindere a controlului economic-financiar câteva module se particularizează în mod distinct. Astfel, un loc important îl ocupă **controlul gestionar**, care urmărește, în principal, asigurarea integrității valorilor corporale și a celor de trezorerie aflate în administrarea operativă a unităților economico-sociale și utilizarea acestor valori în conformitate cu interesele proprii, dar și cu normele legale în vigoare. Controlul gestionar este un important instrument de gestiune rațională. El se întemeiază pe evidența strictă a patrimoniului și pe reflectarea riguroasă a tuturor proceselor, operațiunilor și tranzacțiilor economice. Sarcina principală a controlului gestionar este de a preîntâmpina producerea unor fenomene negative și de a preveni păgubirea avutului public și privat, dar nu se reduce la asta. Atunci când măsurile preventive nu sunt destul de eficiente, controlul gestionar intervine cu promptitudine pentru identificarea abaterilor, pentru descoperirea și evaluarea prejudiciilor provocate agenților economici, pentru stabilirea și urmărirea măsurilor de recuperare a pagubelor. Controlul gestionar este o componentă de bază a controlului propriu exercitat în cadrul unităților patrimoniale și prin urmare, rolul său în conducerea gestiunilor economice se încadrează în modelul prezentat de noi în fig. nr. 3.

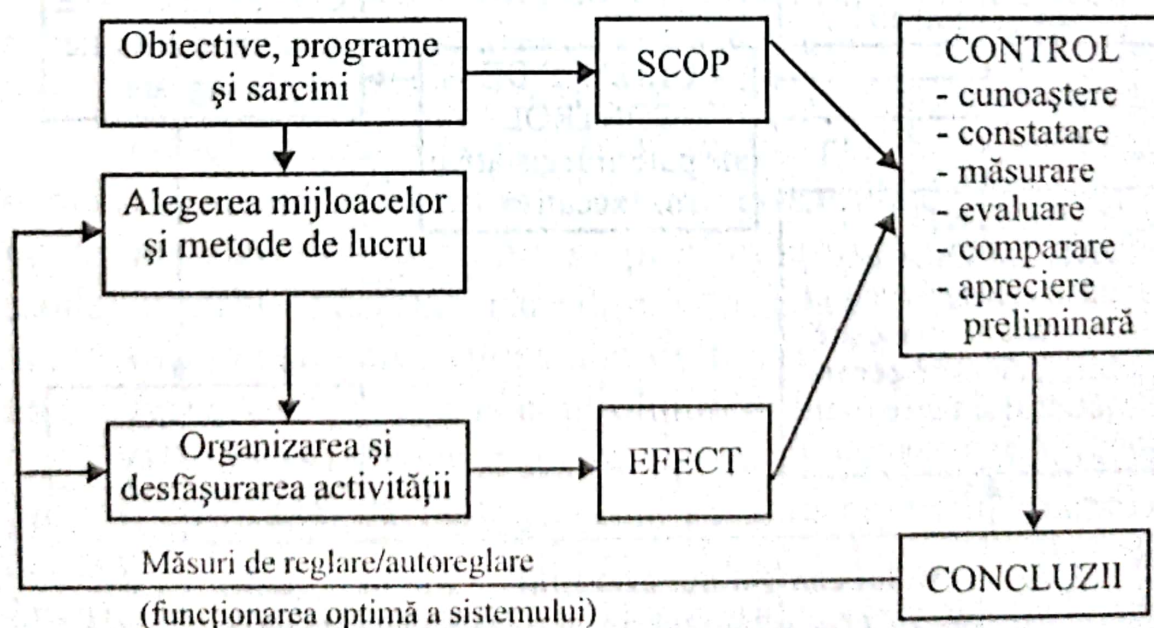


Fig. nr. 3 – Rolul controlului intern în conducerea și gestiunea întreprinderii

În cazul particular al gestiunilor publice (regii autonome, instituții de stat, unități administrativ-teritoriale) controlul gestionar propriu este dublat de controlul din partea statului efectuat de către Curtea de Conturi și Camerele sale de conturi județene, singurele organisme abilitate de lege să dea descărcare de gestiune pentru fiecare exercițiu financiar. Dar, acest control (deși se realizează prin mijloace și metode contabile) este un control de esență financiară, iar Curtea de Conturi este recunoscută ca fiind organul suprem de control financiar în stat. Ea acționează într-o manieră asemănătoare cu cea a altor organisme de control financiar ale statului, cum sunt de exemplu Controlul financiar de stat și Garda financiară, urmărind în principal respectarea de către agenții economici și instituțiile publice a prevederilor legale din domeniul economic, financiar și fiscal. De altfel, **controlul exercitat de stat** reprezintă un modul distinct în cadrul controlului economic-financiar (conceput ca sistem), integrat în conducerea administrativă a societății, ceea ce înseamnă că rolul lui trebuie reprezentat după un model distinct, așa cum se poate vedea în fig. nr. 4.

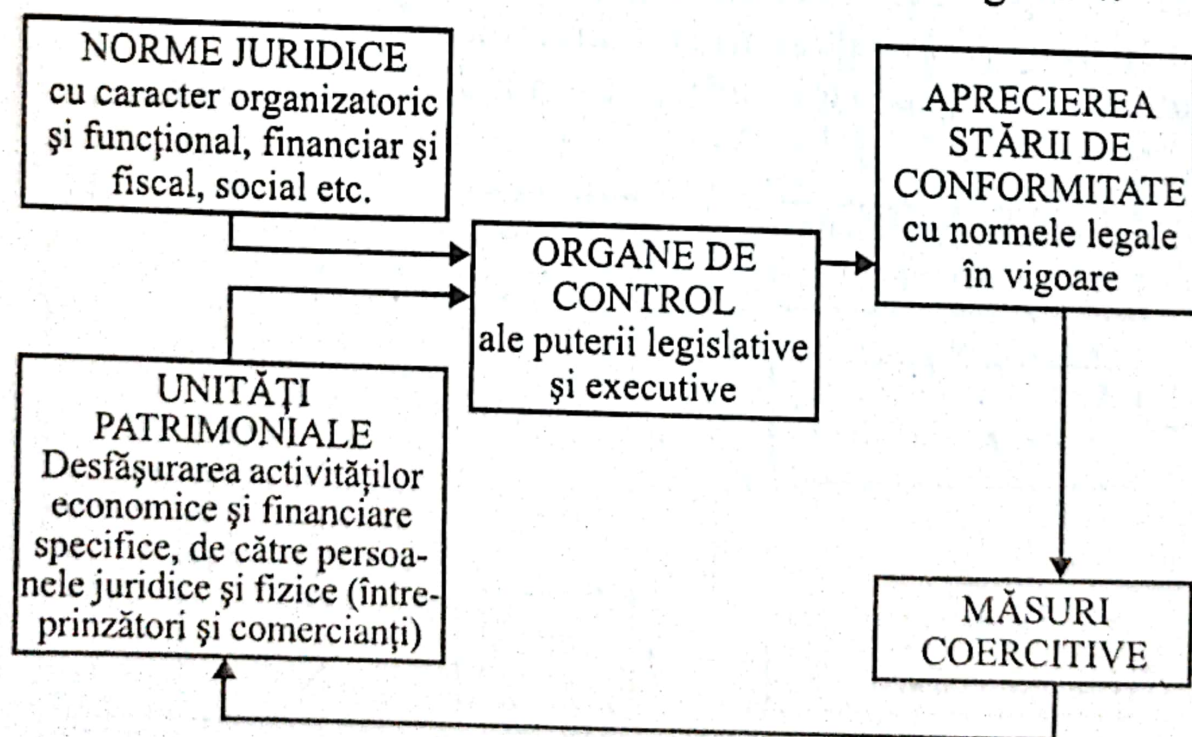


Fig. nr. 4 – Rolul controlului exercitat de stat în organizarea și conducerea administrativă a vieții economice

Într-o accepțiune mai largă, sfera de cuprindere a controlului economic-financiar poate include și activitatea de expertiză contabilă, concepută ca o treaptă calitativ superioară a controlului propriu-zis, legată de valorificarea valențelor decizionale și probatorii ale contabilității și marcată de exigențe calitative sporite. În cele mai multe cazuri expertiza contabilă vine să ateste sau să infirme, de pe pozițiile unei înalte competențe profesionale, constatările sau concluziile organelor de control economic financiar și îndeosebi ale celor de control gestionar.

În condițiile economiei de piață și ale evoluției contemporane a sistemului economic mondial, expertiza contabilă, asociată cu alte forme de verificare de aceeași esență, se realizează, în principal, sub forma unui control independent, care are ca obiectiv de bază examinarea profesională a informațiilor contabil-financiare destinate unor terți utilizatori. Rolul acestei examinări este acela de a exprima o opinie competentă și motivată cu privire la calitatea respectivelor informații (în cazul auditului financiar), sau cu privire la înțelesul pe care acestea îl conțin (în cazul celorlalte tipuri de expertize contabile).

Am convenit încă din Introducere că principala formă a controlului independent sau neutru se regăsește în noțiunea modernă de **audit financiar** și rolul acestui tip de control este să garanteze, pentru terți, integritatea (respectiv regularitatea, sinceritatea și fidelitatea) datelor contabile făcute publice de fiecare agent economic.

Auditul financiar (sau, într-o viziune mai largă, expertiza contabilă) vizează deci, în primul rând, procesele de informare și de comunicare din economie și, prin urmare, ele au la bază un model propriu de acțiune, care diferă de cel aplicabil în controlul activităților economice (prezentat de noi în fig. nr. 3), dar care respectă modelul general al controlului (prezentat în figura nr. 1). Controlul extern independent sau neutru, desfășurat după norme proprii, dublează, de fapt, garanția pe care organele financiar-contabile ale întreprinderii sunt obligate să o dea publicului larg, în virtutea normelor legale în vigoare, a principiilor general admise și a regulilor obligatorii în contabilitate. Vezi fig. nr. 5 în care

prezentăm sinoptic rolul controlului extern independent sau neutru în cadrul sistemelor de informare și de comunicare din economie.

Ca o sinteză a celor prezentate mai sus, vom admite, că în orice țară, controlul economic-financiar trebuie să satisfacă o suită de cerințe sau condiții obligatorii și trebuie să fie organizat ca un sistem unitar. Pentru atingerea acestor obiective, controlul economic-financiar trebuie susținut de o bază juridică corespunzătoare, reprezentată prin acte normative care privesc:

- organizarea și funcționarea diferitelor organisme specializate de control;
- reglementarea formelor organizatorice instituționalizate ale controlului;
- precizarea aspectelor tehnice ale problemelor ce fac obiect al controlului economic-financiar (cum ar fi, de exemplu, legislația fiscală).

Vom reveni asupra acestor aspecte, atunci când va fi cazul, în secțiunile următoare ale manualului nostru.

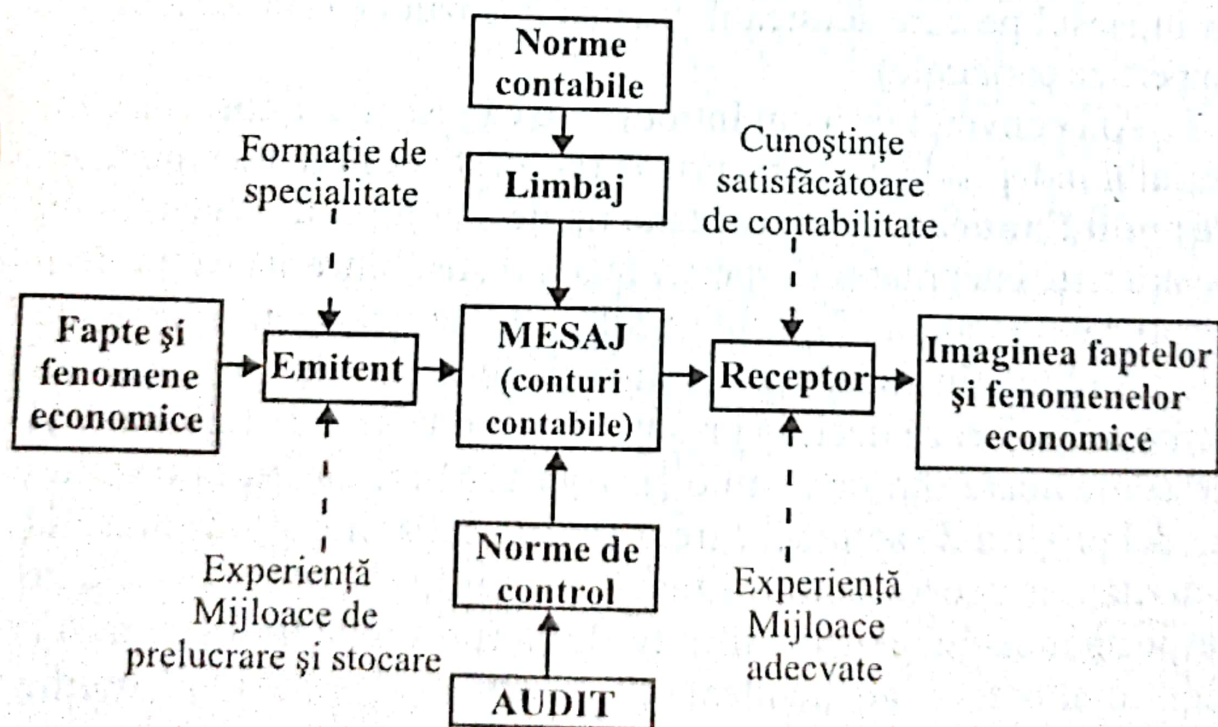


Fig. nr. 5 – Rolul auditului financiar și al expertizei contabile în asigurarea imaginii fidele a conturilor contabile. (Adaptat după *Audit financiar*, A.T.H. Guides, Ed. CLET, Paris, 1987, pp. 18-19)

1.4. Condițiile pe care trebuie să le îndeplinească un bun sistem de control economic-financiar

Pentru a răspunde multiplelor cerințe de ordin economic, juridic și social, controlul economic-financiar, conceput ca sistem, trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) În primul rând trebuie să aibă un **caracter unitar**, fundamentat pe o concepție clară cu privire la conținutul, organizarea și metodologiile sale. Caracterul unitar înlătură posibilitatea unor paralelisme sau suprapuneri în munca de control, dar și riscul omiterii unor sectoare, obiective sau laturi ale activităților economice. Asta implică o bună organizare a muncii, cunoașterea temeinică a formelor și metodelor de control, respectarea riguroasă a periodicității controlului, fără a exclude intervenția unor acțiuni inopinate care să surprindă realitatea fenomenelor la un moment dat.

b) În al doilea rând, controlul economic-financiar trebuie să fie **multilateral și sistematic**, cuprinzând toate laturile activităților economice, fiecare organism sau formă de control având precis delimitate atribuțiile și competențele lor.

c) Pe de altă parte, controlul economic-financiar trebuie să aibă un profund **caracter democratic**, înțelegând prin aceasta că el trebuie să fie exercitat de o rețea largă de organe și cu participarea unor efective mari de specialiști în domeniul economic și, mai ales, în cel contabil, financiar și fiscal.

d) În egală măsură controlul economic-financiar trebuie să se caracterizeze prin **operativitate și promptitudine**; pentru a avea eficiența scontată, orice acțiune de control trebuie declanșată la momentul potrivit și desfășurată într-un timp cât mai scurt pentru a nu stingheri activitățile controlate și pentru a nu permite acoperirea formală a deficiențelor existente.

e) În condițiile unui stat de drept controlul economic-financiar trebuie să îndeplinească și un **rol educativ**, determinându-i pe protagoniștii vieții economice să respecte legile țării, să ocrotească avutul public și privat, să asigure protecția consumatorului și să nu recurgă la mijloace de concurență neloială.

f) În sfârșit, dar nu în ultimul rând, controlul economic-financiar trebuie să aibă un **caracter constructiv**, concretizat în obligarea organelor de control să sprijine, în calitatea lor de specialiști, unitățile și activitățile controlate, indicându-le căile legale de urmat pentru prevenirea, identificarea și lichidarea propriilor neajunsuri. Un asemenea demers are la bază obiectivitatea și principialitatea examinării problemelor și derivă din rațiunea că nimeni nu este îndreptățit să aducă vătămări inutile agenților economici și reprezentanților lor.

1.5. Funcțiile controlului economic-financiar

Ca atribut al conducerii, controlul economic-financiar asigură îndeplinirea unor funcții specifice. De altfel, însăși esența controlului rezidă în conținutul și structura funcțiilor sale. Avem în vedere, în principal, cinci asemenea funcții, după cum urmează:

a) Mai întâi, controlul economic-financiar îndeplinește o **funcție de prevenire sau preventivă**, care se materializează în preîntâmpinarea producerii unor deficiențe sau încălcări ale disciplinei economice și financiare. Lucrul acesta este posibil prin identificarea din timp a factorilor sau a cauzelor generatoare de rezultate negative și contracararea lor prin măsuri sau contramăsuri preliminare. În economia țării noastre, funcția de prevenire se realizează prin toate formele de control, dar mai ales prin controlul financiar preventiv, care este o formă instituționalizată de control.

b) În al doilea rând, controlul economic-financiar îndeplinește în economia producției și o **funcție de reglare sau regulatorie**, în sensul că urmărește coordonarea și sincronizarea acțiunilor individuale, adaptarea continuă a mijloacelor și metodelor de lucru, astfel încât, rezultatele obținute să fie cât mai apropiate de sarcinile propuse, sau de obiectivele stabilite anticipat.

Este cunoscut faptul că activitatea de conducere presupune cunoașterea realităților și adoptarea unor decizii eficiente. Urmărind continuu stadiul realizărilor și abaterile înregistrate, controlul este în măsură să contribuie la reglarea sau autoreglarea activităților economico-sociale, prin acte raționale de conducere operativă.

c) Atunci când abaterile de la normele prestabilite depășesc toleranțele admise, când efectul util este departe de scopul propus, când se încalcă principiile generale ale strategiei, ori tacticii economice, sau când metodele și mijloacele utilizate sunt total neadecvate, controlul economic-financiar îndeplinește **o funcție de corectare sau corectivă**, indicând conducerii erorile comise, mărimea sau gravitatea acestora și căile de înlăturare a lor. Spre deosebire de funcția de reglare, care acționează pe toată durata desfășurării unei activități și se realizează prin adaptarea continuă a deciziilor conducerii, funcția corectivă intervine, de regulă, la încheierea unor etape, cicluri sau faze și se manifestă prin înlocuirea totală a deciziei inițiale. "Deciziile de corectare" sunt de fapt decizii noi, având o fundamentare mai realistă și pot interveni atât în faza de proiectare, cât și în faza de execuție. Mai mult decât atât, misiunea controlului nu se consideră încheiată în momentul adoptării deciziilor de corectare; el trebuie să vegheze la corelarea acestora cu celelalte decizii ale conducerii, să urmărească modul în care au fost comunicate, înțelese și aplicate în practică.

d) În condițiile economiei de piață, controlul economic-financiar îndeplinește și **o funcție de atestare-certificare**, localizată, îndeosebi, la nivelul auditului financiar-contabil, a cărui principală misiune este să certifice conturile anuale ale agenților economici, atestând că acestea dau o imagine fidelă, clară și completă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor obținute.¹

e) În sfârșit, controlul economic-financiar îndeplinește și **o funcție de prevedere sau previzională**, concretizată în descifrarea tendințelor sau a mersului evenimentelor viitoare. Pe baza analizei științifice a realităților, pe baza rezultatelor estimative ale măsurilor preconizate și ținând cont de legile obiective ale dezvoltării economico-sociale, controlul poate anticipa evoluția unor procese și fenomene sau consecințele lor. În acest fel, controlul economic-

¹ Vezi Legea contabilității nr. 82/1991, art. 10 și Regulamentul de aplicare a legii, pct. 22.

financiar ajută conducerea în asigurarea unei gestiuni previzionale, ale cărei principale caracteristici sunt date de desfășurarea echilibrată a activităților viitoare, pe baza productivismului rațional, securitatea împotriva riscurilor posibile și descoperirea unor noi posibilități de valorificare a rezervelor existente în interiorul oricărui sistem.

Funcțiile controlului economic-financiar ar putea fi abordate și prin prisma practicii economice, ținând cont de latura formală a participării controlului la mecanismul de funcționare al economiei, în general și al întreprinderii, în particular. Din acest punct de vedere, controlul financiar îndeplinește trei funcții¹ specifice:

- funcția de cunoaștere-evaluare a rezultatelor și performanțelor;
- funcția de îndrumare și sprijin;
- funcția de constrângere sau coercitivă.

1.6. Clasificarea formelor de control economic-financiar

Realizarea practică a funcțiilor controlului economic-financiar impune exercitarea acestuia în condiții concrete de timp și de loc, precum și diversificarea controlului, în funcție de particularitățile domeniului de referință și de nivelul de competență, de obiectivele urmărite și de scopul propus. Cu alte cuvinte, marea diversitate a unităților economico-sociale și varietatea aspectelor ce caracterizează activitatea lor determină existența mai multor forme de control economic-financiar și exercitarea acestora de către diferite categorii de organe. Prin urmare, considerăm utilă o sistematizare, sau măcar o grupare (după anumite criterii) a formelor de control care se pot exercita în economie.

Formele controlului economic-financiar pot fi clasificate din mai multe puncte de vedere, cum sunt: momentul exercitării, aria de cuprindere, scopul urmărit, modalitățile de executare, poziția

¹ Mircea Boulescu (coordonator), Ion Florea ș.a., *Control financiar și expertiză contabilă*, Atelier Poligrafic ASE București, 1989, pp. 7-8.

organelor de control față de unitățile controlate. Toate aceste criterii au în vedere raportul de interdependență care se stabilește între activitatea economică și financiară, pe de o parte, și conținutul acțiunilor de control, pe de altă parte.

a) În funcție de **momentul exercitării lui**, controlul economic-financiar poate fi anterior, concomitent sau posterior.

Controlul anterior se exercită înainte de efectuarea operațiunilor economice și are drept scop prevenirea unor încălcări ale disciplinei financiare, sau angajării unor cheltuieli supradimensionate, urmărind concomitent necesitatea, legalitatea, oportunitatea și economicitatea respectivelor operațiuni. Controlul anterior sau preventiv se realizează în practică îndeosebi prin analiza documentelor de dispoziție prin care se contractează drepturi și obligații de natură patrimonială.

Controlul concomitent se caracterizează prin aceea că se exercită în timpul efectuării sau desfășurării operațiunilor economice și financiare. În cadrul unităților patrimoniale, asemenea controale exercită consiliile de administrație și toate persoanele cu funcții de conducere (controlul ierarhizat sau operațional), precum și organele tehnice și de recepție, reprezentanții salariaților etc. O formă specifică a controlului concomitent o reprezintă **autocontrolul** pe care îl exercită fiecare salariat asupra propriei activități, în scopul perfecționării stilului de muncă și îmbunătățirii rezultatelor individuale. Tot un control concomitent este și **controlul mutual sau reciproc**, care se exercită în mod obiectiv între membrii unui colectiv sau unei formații de lucru ce îndeplinesc sarcini comune ori complementare.

Controlul posterior este acela care se exercită după consumarea sau efectuarea operațiunilor economice, având ca suport datele înregistrate în documentele de execuție, în evidențele tehnico-operative și în contabilitate. El cade în sarcina unor organe specializate de control și are drept scop analiza rezultatelor obținute sau a situațiilor de fapt, depistarea eventualelor deficiențe, a cauzelor și a vinovaților de producerea lor, precum și stabilirea măsurilor pentru lichidarea acestora și preîntâmpinarea repetării lor în viitor.

Indiferent de momentul exercitării lui (anterior, concomitent sau posterior), controlul economic-financiar, efectuat cu competență și simț de răspundere, contribuie în egală măsură la evitarea unor nereguli financiare și la consolidarea integrității patrimoniului. De altfel, între aceste forme de control nu există limite rigide; dacă sunt efectuate în bune condițiuni și controlul concomitent și cel posterior pot îndeplini o funcție preventivă, în sensul că stopează la timp fenomenele negative și împiedică majorarea unor prejudicii sau pagube. În sfârșit, caracterul sincronizat și unitar al controlului economic-financiar presupune îmbinarea rațională a celor trei forme, sporind prin aceasta operativitatea și eficiența acțiunilor de control.

b) În funcție de **aria de cuprindere**, controlul economic-financiar poate îmbrăca mai multe forme, cum sunt: control general și control parțial; control total și control prin sondaj; control combinat sau mixt.

Controlul general sau de fond se caracterizează prin aceea că el cuprinde totalitatea acțiunilor referitoare la activitatea economică și financiară a întreprinderii, instituției sau organizației supuse verificării. Asta înseamnă că nici un sector de activitate și nici un grup de operațiuni nu rămân în afara controlului.

Spre deosebire de aceasta, **controlul parțial** se exercită numai asupra unor sectoare, activități sau grupuri de operații, care formează o subdiviziune sau o funcție a unității verificate (ex.: o secție, atelier, depozit, magazie, sau activitatea de desfacere, aprovizionare, investiții, remunerarea muncii etc.). Este evident faptul că atât controlul general, cât și cel parțial delimitează pe orizontală aria de cuprindere și obiectivele acțiunilor de control.

Controlul total și cel prin sondaj delimitează pe verticală sarcinile organului de control, indicând profunzimea cercetărilor întreprinse și caracterul mai mult, sau mai puțin analitic al operațiunilor de verificare. Astfel, în cazul controlului total, se supun verificării, fără excepție, toate actele și faptele ce caracterizează activitatea dintr-un sector, sau chiar din toate sectoarele întreprinderii. În schimb, controlul prin sondaj se exercită numai asupra unor do-

cumente, operațiuni sau bunuri, considerate ca fiind reprezentative pentru fenomenul verificat, alese după anumite criterii, sau luate la întâmplare. Pe baza acestui control se poate formula o părere de ordin general privind modul de desfășurare a întregului fenomen, dar temeinicia concluziilor rezultate din controlul prin sondaj este influențată, în mare măsură, de modul în care au fost stabilite obiectivele și alese eșantioanele. Din această cauză, controlul prin sondaj se folosește numai în anumite cazuri și situații, datorită posibilităților de omitere tocmai a actelor și faptelor generatoare de deficiențe.

Controlul combinat sau mixt se caracterizează prin folosirea concòmitentă a formelor de mai sus, precum și prin combinarea acestora cu forme ale controlului tehnic, administrativ, juridic sau social. Cu titlu de exemplu, asemenea verificări combinate pot fi reprezentate printr-un control general și total, control parțial, efectuat prin sondaj, folosirea probelor de laborator sau a expertizelor tehnice într-un control prin sondaj etc.

c) În funcție de **scopul urmărit**, controlul economic-financiar poate fi: tematic, complex, repetat și sub formă de anchetă.

Controlul tematic urmărește anumite aspecte concrete din viața unităților controlate, putându-se exercita asupra unei singure întreprinderi sau asupra mai multor unități de același fel, în care caz controlul permite efectuarea unor analize comparative și formularea unor concluzii mai analitice cu privire la evoluția fenomenului cercetat. Controlul tematic poate cerceta modul de aplicare a unor hotărâri ale consiliilor de administrație, a normelor legale noi, sau rezultatele introducerii unor sisteme perfecționate de conducere și organizare a muncii.

Controlul complex urmărește o arie mai largă de probleme, depășind, de regulă, cadrul activităților economice și financiare ale unităților supuse verificării. Obiectivele sale se extind și asupra unor aspecte tehnice, sociale, juridice sau chiar politice, cum ar fi nivelul tehnic al producției, productivitatea muncii, disciplina în muncă, sistemul de recompense și sancțiuni, rolul stimulator sau încurajator al unor măsuri juridice ori administrative ș.a. Exercițarea controlului complex presupune participarea unor specialiști din

diverse domenii, nu numai din cel economic-financiar, organizându-se așa-zisele “brigăzi mixte de control”, formate din economiști, ingineri, tehnicieni, medici, psihologi, sociologi, cadre din aparatul puterii sau administrației de stat. Cuprinzând o sferă largă de probleme, controlul complex are o eficiență mai mare, permițând cunoașterea aprofundată a realităților, a factorilor care le influențează și a cauzelor care le generează. În acest fel, controlul complex reprezintă o bază temeinică pentru orientarea acțiunilor viitoare ale unităților economice verificate, sau ale organelor cu atribuții de coordonare și sinteză în economie.

Controalele repetate au ca obiect urmărirea evoluției unui fenomen sau proces, a schimbărilor cantitative și calitative ce se produc în starea acestuia, într-o perioadă determinată de timp. În cadrul unităților economice și sociale, controlul repetat se efectuează, de regulă, atunci când rezultatele unei activități sunt constant nesatisfăcătoare, sau când se experimentează noi sisteme de organizare, administrare, gestiune și conducere. Controalele repetate se exercită la anumite intervale de timp, urmărindu-se aceleași obiective și progrese înregistrate de la verificarea precedentă, indiferent dacă se efectuează de aceeași persoană sau de către alte organe de control.

Controlul sub formă de anchetă intervine în împrejurări speciale, putând fi generat de existența unor sesizări și reclamații, de constatarea nesincerității documentelor întocmite la diferite compartimente, sau apariția unor lipsuri nejustificate în gestiuni. Spre deosebire de celelalte forme ale controlului economic-financiar, anchetele au ca punct de plecare stările de lucruri sesizate, presupuse sau constatate, având drept obiectiv confirmarea sau infirmarea acestora și stabilirea exactă a întinderii lor. La anchetă pot participa și alte categorii de organe (de jurisdicție, de urmărire sau de cercetare penală), verificarea efectuându-se printr-un contact mai strâns cu persoanele implicate, cărora li se solicită adesea explicații verbale, note scrise sau declarații.

d) În funcție de **modalitățile de exercitare**, controlul economic-financiar poate fi faptic și documentar.

Controlul faptic se realizează prin verificarea la fața locului a operațiunilor economice și financiare, a existențelor de active și a stării calitative a acestora, a stadiului în care se găsesc anumite procese (de prelucrare, montaj, construcție etc.). Principala formă de executare a controlului faptic este inventarierea, care se realizează prin măsurare, numărare, cântărire, urmărindu-se în principal determinarea stărilor cantitative. În unele cazuri inventarierea face necesară determinarea unor stări calitative, operațiune care se realizează prin observare directă, degustare, analize de laborator și expertize tehnice asupra bunurilor supuse inventarierii. Controlul faptic este cea mai eficientă formă de control, care permite cunoașterea temeinică a realității, descoperirea eventualelor lipsuri și a rezervelor nemobilizate, contribuind astfel, într-o măsură sporită, la apărarea și consolidarea patrimoniului public sau privat.

Controlul documentar se realizează prin verificarea indirectă a operațiunilor și proceselor economice consemnate în acte, care pot fi: documente justificative și centralizatoare, evidențe tehnico-operative, conturi (fișe de cont), jurnale contabile, calcule periodice de sinteză (balanțe de verificare sintetice și analitice, bilanțul contabil și anexele sale, situații comparative etc.). Controlul documentar poate fi preventiv, concomitent sau postoperativ, în funcție de timpul în care se execută, urmărind în fiecare caz obiective specifice. Într-o economie liberalizată, controlul documentar are un rol deosebit de important, dat fiind că el este în măsură să reconstituie cu fidelitate modul de desfășurare a acțiunilor, proceselor și operațiunilor ce au avut loc sau să prevadă consecințele operațiunilor care urmează să fie efectuate în viitor.

e) În sfârșit, controlul economic-financiar practicat în economia noastră națională mai poate fi diferențiat și din punct de vedere al **poziției organelor de control** față de întreprinderea, instituția sau organizația verificată. Din acest punct de vedere, controlul economic-financiar poate fi exercitat de organe din interiorul sau din afara unității supuse verificărilor.

Controlul din interiorul unității este un atribut al conducerii

și el trebuie exercitat obligatoriu în cadrul fiecărei întreprinderi, instituții, organizații etc. Acest control se realizează de organele de conducere și de șefii diferitelor compartimente și poate îmbrăca forma controlului preventiv, operațional și post-operativ. În cadrul unităților patrimoniale, controlul din interior are legături strânse cu funcția financiar-contabilă a întreprinderii.

Controlul economic-financiar exercitat din afara unităților cuprinde verificările făcute și informările cerute de organele ierarhic superioare, diferitele forme ale controlului bancar, controlul exercitat de Curtea de Conturi, Ministerul Finanțelor și organele sale specializate, precum și controlul inspecțiilor și inspectoratelor de profil.

Literatura noastră de specialitate împarte controlul exercitat din afară în două categorii: controlul departamental și controlul extradepartamental. Controlul executat de organele ierarhic superioare (holding, departament, minister) este un control departamental, acesta nedepășind cadrul organizatoric al sistemului respectiv. Controlul departamental se poate organiza și exercita fie sub forma unor acțiuni curente de verificare, fie cu ocazia prezentării de către unitățile subordonate a calculelor periodice de sinteză (balanțe de verificare lunare, situații sau deconturi trimestriale, conturi de execuție sau bilanțurile contabile anuale). Celelalte controale din afară sunt considerate extradepartamentale, putând avea diverse obiective, sarcini și modalități de exercitare. Reamintim că, în categoria acestora, un loc deosebit de important revine controlului independent, ce are ca obiect auditarea conturilor de către cenzori sau experți contabili. De asemenea, nu putem omite aici controlul exercitat de către organele specializate ale statului asupra tuturor agenților economici și a altor unități patrimoniale.

La nivelul unităților patrimoniale, diferitele forme de control economic-financiar se întrepătrund, se condiționează și se completează reciproc, asigurând în felul acesta verificarea integrală și cunoașterea deplină a activităților desfășurate, rezultatelor obținute, neregulilor existente și perspectivelor de viitor.

1.7. Limite și restricții în activitatea de control economic-financiar

Liberalizarea activităților și tranzacțiilor economice impune cu necesitate amplificarea rolului și funcțiilor controlului economic-financiar, lărgirea sferei sale de acțiune și diversificarea formelor de manifestare. Cu toate acestea, activitatea de control economic-financiar cunoaște anumite limite (atât obiective, cât și subiective), precum și unele restricții generate în principal de condițiile concrete în care se desfășoară acțiunile de control.

Cunoașterea acestor limite și restricții este importantă și necesară atât pentru organele de control (care trebuie să știe precis până unde se întind atribuțiile lor), cât și pentru organele de administrație și de conducere (care nu au dreptul să restrângă sau să extindă după voință acțiunile de control, să împiedice verificarea unor obiective sau să ceară efectuarea unor intervenții inutile ori nelegale).

a) O primă limită a controlului economic-financiar este dată de faptul că, pentru a stabili în mod obiectiv și principial situațiile de fapt și conformitatea acestora cu normativele în vigoare, este necesar ca organele de control să nu fi contribuit în nici un fel la crearea situațiilor respective sau la întocmirea documentelor și evidențelor care le reflectă; asemenea atribuții sunt incompatibile una cu alta și nu pot fi cumulate de una și aceeași persoană, decât în cazul particular al autocontrolului (care are un regim distinct);

b) În al doilea rând, pentru verificarea unei activități trebuie să existe obligatoriu o sursă de informare autentică și accesibilă organului de control. Asta înseamnă că atunci când evidențele tehnic-operative și registrele contabilității nu sunt ținute în ordine și completate la zi, controlul economic-financiar nu se poate desfășura în bune condițiuni, iar rezultatele lui nu sunt suficient de concludente. Accesibilitatea surselor de informare are în vedere nu numai aspectul formal sau juridic (dreptul de a le consulta), dar și posibilitățile organului de control de a înțelege și interpreta respectivele informații, indiferent de forma lor de prezentare sau furnizare. Ne referim în special la cazurile în care informațiile

financiar-contabile sunt prelucrate și furnizate de sistemele informatice moderne.

c) În al treilea rând, conținutul și complexitatea fiecărei acțiuni de control presupun un anumit profil, nivel de calificare și de competență al organului însărcinat să o efectueze. Asta înseamnă că nu orice verificare poate fi încredințată oricărui organ de control economic-financiar.

d) Pe de altă parte, fiind un atribut al conducerii, controlul economic-financiar este, în principiu, inoperant față de șefii ierarhici; în caz contrar s-ar denatura mecanismul organizării piramidale a funcțiilor de conducere, ajungându-se la un cerc vicios care paralizează sistemele funcționale. Dar, în condițiile unei reale democrații și ale consolidării statului de drept, această limită este tot mai mult atenuată. Lărgirea cadrului organizatoric al controlului, intervenția profesioniștilor independenți, crearea unor organisme cu autonomie deplină în materie de control, ca și rolul crescând pe care îl joacă mediile de informare în masă, fac posibilă verificarea tuturor nivelurilor ierarhice, astfel încât nimeni și sub nici un motiv să nu se poată sustrage controlului, inclusiv celui economic-financiar.

e) În multe cazuri, organele de control economic-financiar nu au dreptul să ia direct hotărâri în legătură cu orientarea activității viitoare a unităților sau compartimentelor verificate; potrivit normativelor în vigoare, asemenea hotărâri sunt de competența organelor de conducere, a organelor ierarhic superioare sau a altor organe, fapt care generează o filieră specifică de propunere a măsurilor și de adoptare a deciziilor, în contextul unor responsabilități bine delimitate.

f) În sfârșit, alte restricții și limitări pot fi impuse prin înseși obiectivele controlului (modul de selectare a acestora din ansamblul aspectelor posibile de controlat), de factori subiectivi sau personali (cum ar fi pregătirea organelor de control, inteligența și perspicacitatea acestora, puterea de muncă și capacitatea lor de sinteză) sau chiar de anumiți factori sociali (eventuale raporturi de rudenie, de prietenie sau colegiale cu persoanele ce urmează a fi controlate).

Evident, pot fi luate în discuție și alte influențe, generate de modul de organizare și de apreciere a muncii de control, cum sunt: cointeresarea materială a organelor de control, acordarea unor stimulente morale, poziția conducerii față de aceste organe sau față de constatările și propunerile lor, gradul de răspundere personală și altele similare. Toate acestea generează limite și restricții inerente în exercitarea cotidiană a controlului economic-financiar.

1.8. Locul și rolul controlului economic-financiar în formarea profesională a viitorilor specialiști în domeniul economic și îndeosebi în domeniul contabil-financiar

Evident, o asemenea abordare vizează în mod prioritar obiectul, problematica și perspectivele disciplinelor de control, audit și expertize contabile din actualele și viitoarele planuri de învățământ ale facultăților economice de profil.

La ora actuală, cea mai reprezentativă disciplină, pentru domeniul de care ne ocupăm, este cea de "Control financiar și expertize contabile", predată la specializarea Contabilitate și informatică de gestiune (care ține de modulul Gestiune, contabilitate și control). Disciplina "Control financiar și expertize contabile" abordează, sub raport teoretic și aplicativ, problematica foarte complexă a conformităților și neconformităților din economia națională. În concepția noastră, controlul economic-financiar și expertiza contabilă sunt activități de larg interes social, deosebit de utile și necesare pentru practica economică, dar care ridică nenumărate probleme teoretice, organizatorice și metodologice. Rezolvarea acestor probleme, sistematizarea și fundamentarea lor, elaborarea principiilor și normelor care guvernează acțiunile practice, ca și dezvăluirea unor raporturi cauză-efect (chiar dacă acestea sunt explicate cu ajutorul legilor descoperite de alte științe sau sunt demonstrate prin metode ce aparțin altor discipline economice) pot constitui obiect de studiu pentru un curs universitar de specialitate.

Prin urmare, cursul de "Control financiar și expertize contabile" are ca obiect de cercetare viața economică în toată complexitatea ei, privită prin prisma corectitudinii și sincerității ope-

rațiunilor, a eficienței cu care sunt gospodărite, utilizate sau cheltuite resursele materiale, financiare și umane, a fidelității sistemelor de informare. El cuprinde un ansamblu de cunoștințe, metode și tehnici, însumate într-un sistem logic și unitar, care are capacitatea de a călăuzi un domeniu particular al practicii economico-sociale. Cursul se adresează, în primul rând, studenților economiști de la specializările de profil, urmărind formarea unor specialiști capabili să înțeleagă și să rezolve cu succes problemele actuale și de perspectivă ale economiei noastre naționale, aspirațiile legitime ale poporului nostru de a produce și construi mai mult, mai repede și mai bine, în condiții de eficiență tot mai înaltă. Asta înseamnă, de fapt, competență în stabilirea opțiunilor și îndeplinirea exemplară a obiectivelor propuse, elemente pe care controlul și expertiza le înscriu între obiectivele lor prioritare.

Ca probleme de specialitate, cursul abordează mai întâi noțiunile și conceptele de bază, apoi organizarea controlului și aspectele sale metodologice, după care se trece la conținutul propriu-zis, urmărindu-se modul concret de exercitare a controlului la nivelul unităților patrimoniale. O atenție specială este acordată controlului activității gestionare, respectiv a modului de administrare și a integrității patrimoniului din întreprinderi, organizații și instituții. Într-o secțiune distinctă sunt abordate problemele expertizei contabile, considerată de specialiști ca o treaptă superioară a controlului economic-financiar, iar o altă secțiune tratează problematica complexă a auditului financiar-contabil. În final, sunt analizate particularitățile sau problemele specifice controlului, auditului și expertizei, în condițiile sistemelor informatice moderne. În felul acesta, cursul în discuție poate contribui la mai buna pregătire a studenților economiști și poate răspunde pe deplin cerințelor de perfecționare continuă a mecanismului economic-financiar. Dar, acest lucru este valabil numai pentru una din secțiile noastre de specializare.

Din păcate, fărâmițarea excesivă a învățământului nostru superior economic, crearea artificială a unor secții și specializări înguste (care, în cele mai multe cazuri, nici măcar nu se justifică

prin prisma interesului manifestat de viața practică pentru absolvenții lor), ca și unele mentalități pe care realmente nu le putem înțelege, determină o abordare diferențiată în planurile de învățământ, atât a disciplinelor economice de bază (contabilitate, gestiune financiară, organizare, analiză și prognoză, marketing etc.), cât și a celor de control, audit și expertiză. Astfel, față de secția la care ne-am referit (la care se predă un curs complet prevăzut cu un volum confortabil de ore și care cuprinde atât controlul financiar și fiscal, controlul propriu al unităților patrimoniale, cât și auditul financiar și expertiza contabilă), la celelalte specializări lucrurile sunt mult diferite. La specializarea Finanțe-bănci se predă numai un curs scurt de Control financiar-bancar, care se limitează la controlul de stat și la formele instituționalizate de control propriu. La celelalte secții de specializare (și sunt, oricum, destul de multe) nici măcar nu se pune problema unor asemenea cunoștințe.

O situație similară se înregistrează și în învățământul particular. La unele instituții și specializări sunt prevăzute cursuri de diferite niveluri, la altele nu, iar acoperirea sarcinilor didactice se face de către fiecare cum poate.

Am abordat această spinoasă problemă din considerente pur pragmatice, sugerate de viața economică reală. În ultimul timp, un număr impresionant de absolvenți de la alte specializări economice râvnesc să aibă acces la profesiunea contabilă liberală (reprezentată în plan organizatoric de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România). Practica de până acum a demonstrat că acești absolvenți sunt dezavantajați din start la examenele pentru dobândirea calității și apoi în practica curentă a exercitării profesiei. Mulți dintre ei au fost obligați să urmeze cursuri speciale de pregătire, care sunt nu numai obositoare, dar și destul de costisitoare. Necesitatea lor decurge din faptul că problemele de contabilitate, fiscalitate, drept, control, audit și expertiză contabilă reprezintă baza cunoștințelor cerute pentru accesul la profesiunea contabilă liberală, iar protagoniștii acestei profesii rămân, orice s-ar spune, un eșalon de elită în marea familie a economiștilor.

Ar mai fi o problemă de pus în discuție aici și anume aceea a dimensiunilor și structurii actualei discipline de Control financiar și expertize contabile. Cu cele patru module distincte comasate într-o singură disciplină, volumul de cunoștințe este apreciabil, iar cursul devine destul de greu accesibil pentru studenți. Suntem de părere că, în viitor, trebuie studiată problema fracționării cursului în două discipline distincte, respectiv "Controlul financiar și gestionar" și "Audit financiar și expertize contabile", eșalonate în ultimii doi ani de studiu. Se pare însă că noul sistem de învățământ, bazat pe credite transferabile, va rezolva și această problemă, măcar pentru specializările de profil (Contabilitate și respectiv Finanțe).

În pregătirea de specialitate a viitorilor economiști, actuala disciplină de "Control financiar și expertize contabile" îndeplinește rolul unui curs de sinteză, care adaugă și elemente de cunoaștere noi, dar care valorifică un volum însemnat din cunoștințele acumulate de studenți la celelalte discipline din planul de învățământ. De altfel, între controlul economic-financiar (în suita căruia includem și auditul financiar și expertiza contabilă), pe de o parte, și disciplinele economice de bază, pe de altă parte, există legături strânse și raporturi de condiționare reciprocă; vezi fig. nr. 6, în care prezentăm, schematic, diagrama de relații a controlului economic-financiar (așa cum îl concepem noi în cuprinsul acestui manual). Cum este firesc pentru orice disciplină de sinteză, controlul economic-financiar este practic inseparabil de toate celelalte discipline din planurile de învățământ. De altfel, acesta este și principalul motiv pentru care disciplina noastră trebuie plasată obligatoriu în anii terminali de studii.

Dintre legăturile controlului cu alte discipline reținem în primul rând pe cele referitoare la contabilitate și finanțe. Astfel, raporturile noastre cu contabilitatea vizează cel puțin două aspecte esențiale:

a) Pe de o parte, contabilitatea furnizează cea mai mare parte dintre datele și informațiile necesare controlului economic, financiar, fiscal și gestionar, auditului financiar și expertizelor contabile judiciare și extrajudiciare. Și încă nu este suficient.

Controlul se folosește adesea de practicile și procedurile contabile, pentru a identifica sau demonstra manoperele prin care au fost săvârșite anumite abateri sau neregularități.

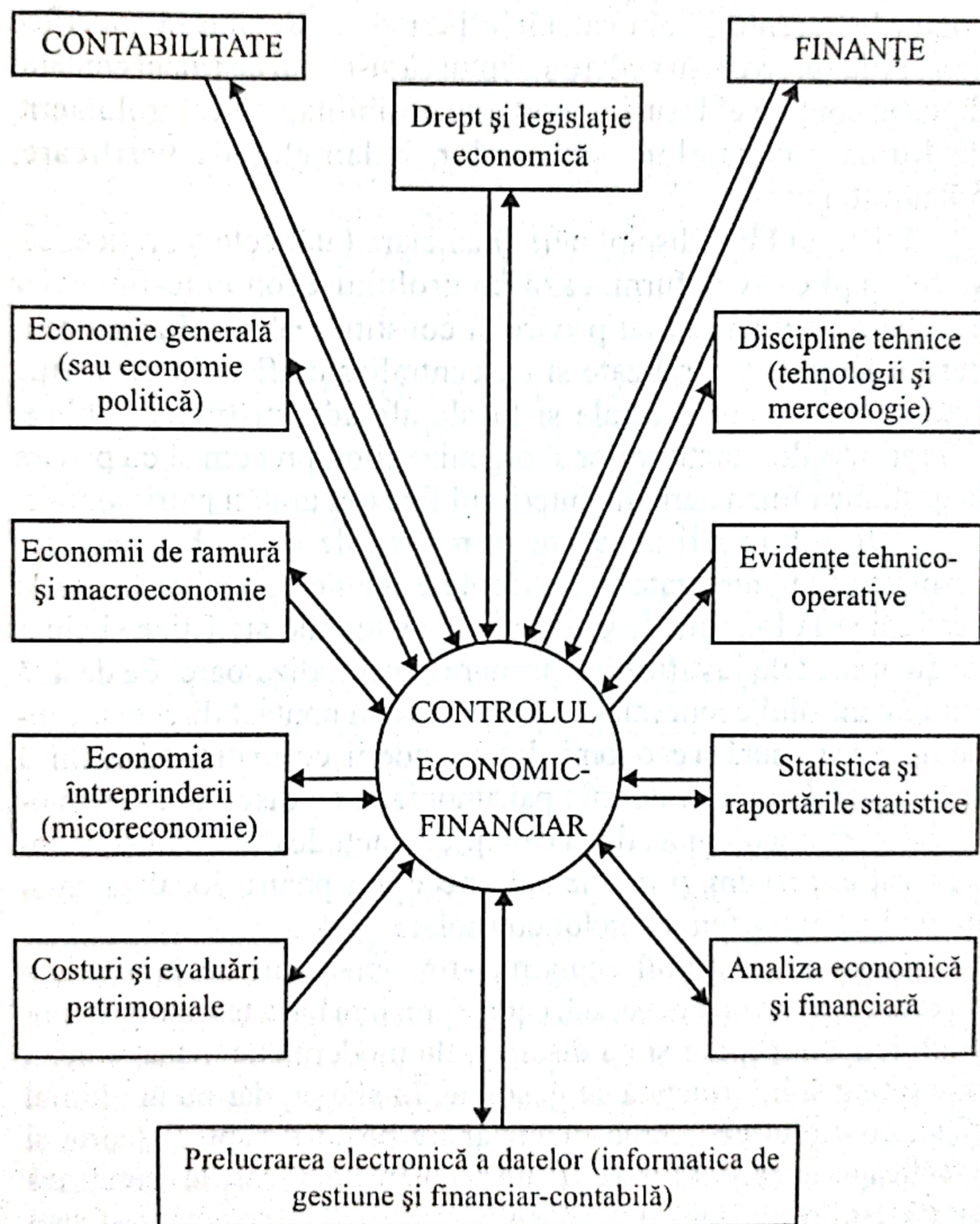


Fig. nr. 6 – Diagrama de relații a controlului economic-financiar

b) Pe de altă parte, contabilitatea reprezintă unul dintre obiectivele centrale ale controlului, auditului și expertizei, în sensul că periodic trebuie verificat modul de organizare și conducere a contabilității, regularitatea înregistrărilor și realitatea datelor din conturile curente și din calculele periodice de sinteză specifice contabilității. Avem în vedere și faptul că sistemul de calcul contabil digrafic conține el însuși importante posibilități de control intern, de forma punctajelor, corelațiilor, bilanțelor de verificare, bilanțurilor etc.

La rândul lor, disciplinele financiare (atât cele teoretice, cât și cele aplicative) furnizează controlului economic-financiar elemente de referință cu privire la constituirea și utilizarea fondurilor bănești centralizate și descentralizate aflate la dispoziția statului, organelor centrale și locale ale administrației publice, întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor, precum și cu privire la gestiunea financiară din interiorul fiecărei unități patrimoniale.

Alte informații necesare în munca de control economic-financiar sunt furnizate de evidențele tehnic-operative ținute la gestiuni și la locurile de producție, de situațiile statistice și chiar de documentele justificative primare și centralizatoare. Pe de altă parte, controlul economic-financiar vine în contact direct cu economiile de ramură și economia întreprinderii, cu analiza economică și financiară și cu evaluările patrimoniale, cu disciplinele tehnologice și merceologice, de la care preia metode de calcul și de investigație, precum și elementele necesare pentru localizarea și individualizarea fenomenelor controlate.

Evident, controlul economic-financiar rămâne în legătură directă cu economia generală, care reprezintă baza teoretică a științelor economice, dar și cu disciplinele moderne de management, marketing și informatică de gestiune. În sfârșit, dar nu în ultimul rând, controlul economic-financiar nu poate fi rupt de teoria și practica juridică, dat fiind că toate problemele pe care le cercetează se găsesc în legătură directă cu suprastructura societății și sunt reglementate prin norme de drept.

Capitolul 2

ORGANIZAREA CONTROLULUI ECONOMIC - FINANCIAR

2.1. Preliminarii

Tranziția către economia de piață generează numeroase și esențiale mutații în mecanismele de funcționare ale economiei naționale. Dintre acestea, cel puțin trei elemente influențează hotărâtor modul de organizare și apoi de exercitare a controlului economic-financiar.

Sunt afectate, în primul rând, structurile de organizare ale agenților economici, structuri care țin direct și nemijlocit de combinațiile posibile ale formelor de proprietate asupra capitalului social (regii autonome și societăți comerciale, întreprinderi și asociații cu capital privat, organizații cooperatiste, profesionale și social obștești, instituții și organisme publice finanțate de la buget). Formele juridice de proprietate dau naștere unor drepturi și obligații specifice care se vor răsfrânge inevitabil și asupra organizării, conducerii și controlului activităților economice ce se desfășoară în cadrul fiecărei unități patrimoniale.

În al doilea rând, în condițiile economiei de piață, principala responsabilitate pentru administrarea diferitelor patrimonii revine agenților economici înșiși, respectiv unităților de diverse tipuri, iar în cadrul acestora organelor de conducere sau de administrație, organelor financiar-contabile, persoanelor cu funcții gestionare și organismelor proprii de control. Asta înseamnă că formele proprii de control intern vor avea o pondere și o importanță mult mai mare.

În al treilea rând, economia de piață impune o reconsiderare a mecanismelor de mobilizare și apoi de utilizare a resurselor financiare ale statului, fenomen ce implică un sistem financiar și fiscal echilibrat și eficient, capabil să stimuleze sau să descurajeze anumite activități economice, concomitent cu asigurarea desfășurării normale a tuturor acțiunilor finanțate de la buget.

Confruntată cu asemenea probleme de maximă importanță și actualitate, economia națională, viața economică în ansamblul său, are nevoie de un sistem special de protecție împotriva dezechilibrelor și a fenomenelor generatoare de riscuri. Acest sistem de protecție este controlul economic-financiar, al cărui obiectiv principal îl constituie asigurarea corectitudinii și eficienței tuturor activităților, operațiunilor și tranzacțiilor, indiferent dacă acestea sunt de natură productivă, comercială sau financiară.

Dar, condițiile noi în care se desfășoară activitățile economice cer un anumit cadru de manifestare a controlului economic-financiar. Sunt necesare, în primul rând, o concepție unitară cu privire la statutul controlului și a funcțiilor sale în societatea modernă, precum și precizarea riguroasă a conținutului, ariei de cuprindere, modalităților de exercitare, scopului urmărit și finalității acțiunilor de control. Alte precizări importante vizează atribuțiile și competențele diferitelor categorii de organe și organisme implicate în munca de control, astfel încât interesele și acțiunile agenților economici să nu vină în contradicție cu interesele generale ale societății reprezentată prin stat.

Transformarea instituției controlului economic-financiar într-un sistem sau subsistem social de sine stătător, organizat în mod unitar, impune, pe de o parte, respectarea unor principii ferme și unanim acceptate, iar, pe de altă parte, structurarea sistemului de control, în funcție de cerințele concrete ale mecanismului economic-financiar din fiecare etapă a evoluției sociale.

2.2. Principiile ce stau la baza organizării unitare a controlului economic-financiar

În conformitate cu legitățile generale ale organizării și conducerii activităților economice, la baza organizării sistemului nostru de control economic-financiar stau patru principii fundamentale, după cum urmează:

a) Principiul prevederii și organizării activităților economico-sociale

Potrivit acestui principiu, activitățile economice pot face obiectul unor acțiuni de control numai în măsura în care sunt mai întâi bine organizate, având stabilite anticipat, atât din punct de vedere al volumului și structurii, cât și sub aspect calitativ, modalitățile sau parametrii desfășurării lor. În cazul unor activități pentru care nu s-au stabilit dinainte sarcini precise (în funcție de condițiile concrete), controlul rămâne fără obiect, putându-se face cel mult o informare de ansamblu asupra realităților existente. Mai mult decât atât, pentru a deveni efectiv controlabile, se impune ca, încă din faza de proiectare și organizare a respectivelor activități, să fie prevăzute și incluse în sistem punctele și momentele de intervenție, formele și metodele de control care se vor utiliza.

b) Principiul autonomiei, competenței și autorității controlului

Pentru a desfășura o muncă cu adevărat eficientă, organele de control trebuie să fie relativ independente față de unitatea sau activitatea controlată, astfel încât să poată acționa nestingherit în virtutea sarcinilor și atribuțiilor pe care le au. Excluzând raporturile de subordonare directă, autonomia implică într-o măsură mai mare responsabilitatea organelor de control pentru calitatea verificărilor efectuate.

Pe de altă parte, calitatea muncii de control este influențată direct de competența profesională și juridică a celor investiți cu această activitate. Competența profesională este asigurată prin nivelul de pregătire, volumul de cunoștințe sau priceperea organului de control, la care se adaugă unele calități personale dintre cele înnăscute ori dobândite prin experiență (reprezentate, de exemplu, prin capacitatea de analiză și sinteză, putere de selecție, spirit de orientare, forța de a pătrunde în intimitatea unor probleme complexe și de a sesiza aspectele lor esențiale, receptivitate față de nou etc.). În schimb, competența juridică sau legală desemnează sfera de atribuții recunoscute de lege și dreptul organelor de control de a acționa în cadrul acestora. Competența juridică este strâns legată de autoritatea controlului, reprezentând dreptul legitim, puterea organelor de control de a dispune măsuri obligatorii în sarcina unităților sau persoanelor verificate și chiar de a aplica sancțiuni celor vinovați.

c) Principiul adaptabilității controlului la structurile organizatorice și funcționale ale unităților sau activităților controlate

Controlul economic-financiar are în toate cazurile un obiect bine precizat, exercitându-se în cadrul ori asupra unor unități, sectoare sau compartimente determinate și urmărind obiective ori având sarcini foarte precise. În aceste condiții, este necesar ca formele și metodele de control să fie suficient de suple sau de elastice, pentru a se adapta cu ușurință la specificul activităților controlate, la structurile lor de organizare și desfășurare. În caz contrar, rigiditatea controlului sau utilizarea unor metode stereotipe nu vor putea asigura eficiența scontată. Avem în vedere faptul că astăzi controlul nu este și nu poate fi un scop în sine; el reprezintă un mijloc potențial de perfecționare a activităților economice și financiare, un instrument eficient de prevenire, identificare și lichidare a stărilor de lucruri neconforme din domeniul economic.

Respectarea acestui principiu se înscrie în acțiunea mult mai largă de perfecționare continuă a tehnicilor de exercitare a controlului economic-financiar, acțiune care este impusă de evoluția foarte rapidă a metodelor de conducere, ca și de progresele înregistrate pe linia modernizării sistemului informațional economic.

d) Principiul apropierii controlului de locurile unde se iau deciziile și unde se concretizează răspunderile pentru administrarea patrimoniului

Aplicarea unui asemenea principiu urmărește, în principal, înlăturarea verigilor intermediare și inutile din munca de control. Avem în vedere faptul că activitatea de control economic-financiar este o latură inseparabilă a conducerii în economie, iar răspunderile pentru integritatea patrimoniului și pentru realizarea sarcinilor propuse revin, în primul rând, unităților patrimoniale și consiliilor lor de administrație. În consecință, controlul trebuie efectuat mai întâi din interiorul unității, de către organele de conducere și de organele specializate proprii, sau de organele de la nivelurile imediat superioare. Controlul direct exercitat de persoanele cu atribuții de conducere (directori, președinți, șefi de secții sau de sectoare, de compartimente funcționale, de brigăzi sau echipe etc.) asupra

locurilor de muncă de care răspund nemijlocit este în măsură să contribuie efectiv la instaurarea unui climat de ordine și disciplină, la crearea premiselor pentru îndeplinirea exemplară a sarcinilor, la prevenirea păgubirii avutului public și privat.

Apropierea controlului de activitățile economice accentuează caracterul democratic al acestuia și îi sporește eficiența. Practica noastră economico-socială a demonstrat că este mult mai avantajos să identifiți și să înlături cu forțe și prin mijloace proprii deficiențele existente, decât să așteptați intervenția (adesea tardivă și ineficientă) a unor organe de control din afară. Cu atât mai mult, în condițiile economiei concurențiale, trebuie să sporească răspunderea fiecărui colectiv și fiecărui salariat pentru activitatea desfășurată și rezultatele obținute, iar controlul economic-financiar trebuie să sprijine realizarea acestui deziderat.

Principiile ce stau la baza organizării controlului economic-financiar nu au un caracter limitativ și nici o structură imuabilă. Pot fi formulate și alte principii, după cum unele dintre ele pot primi alte interpretări¹. În orice caz, organizarea controlului economic-financiar nu poate face abstracție de principiile generale ale conducerii societății, cum sunt, de pildă, principiul democratizării vieții economico-sociale, principiul cooperării în muncă și al răspunderii personale, principiul diviziunii muncii și al specializării organelor de control.

2.3. Structura organizatorică și funcțională a sistemului unitar de control economic-financiar

Pe baza principiilor enunțate mai sus, precum și pe baza legislației în vigoare, sistemul de control economic-financiar din România este organizat și funcționează în mod unitar, cuprinzând, în principal, trei trepte distincte: controlul economic și financiar exercitat de stat; controlul propriu al unităților patrimoniale;

¹ Vezi M. Boulescu, I. Florea ș.a., *Controlul financiar și expertiză contabilă*, Ed. Academiei de Studii Economice, București, 1989, pp. 28-29.

controlul extern independent sau neutru. Se adaugă acestora, ca module distincte și cu caracter particular, alte forme de control, cum sunt, de exemplu, controlul efectuat de bănci asupra unităților pe care le creditează, acțiunile specifice de verificare întreprinse de organele de urmărire și cercetare penală, controlul social-obștesc.

2.3.1. Controlul economic și financiar exercitat de stat

Acest control vizează probleme de ansamblu, dar și unele aspecte de detaliu ale economiei naționale și implicațiile lor în viața social-politică a țării. El cuprinde, de fapt, două module distincte, respectiv controlul general economic al statului și controlul financiar și fiscal.

2.3.1.1. Controlul general economic al statului are particularitatea că se exercită atât sub forma unui control general (reprezentând atribuțiile unor organisme ce inițiază acțiuni de control în contextul altor sarcini specifice), cât și sub forma unui control specializat (efectuat de organe ale căror sarcini de bază se circumscriu integral activității de control).

În condițiile concrete ale țării noastre, controlul general economic se exercită direct de către organele puterii de stat (atât de puterea legislativă cât și de puterea executivă), sau prin intermediul unor organe specializate ale administrației de stat, cuprinzând:

- controlul parlamentar;
- controlul guvernamental;
- controlul efectuat prin organismele specializate de control ale statului.

Evident, sarcinile de control ale acestor organe sunt extrem de diverse și sunt influențate de natura, conținutul și structura celorlalte atribuții (de bază) care le revin, în cadrul mecanismului economico-social, după cum urmează:

A. Controlul parlamentar reprezintă una dintre prerogativele esențiale ale statului de drept. Pe lângă atribuțiile politice și legislative, cele două camere ale Parlamentului (Camera Deputaților și Senatul) îndeplinesc importante funcții de control, inclusiv în domeniul economic-financiar. Asemenea atribuții se exercită sub diferite forme și în diverse împrejurări. Avem în vedere, în primul

rând, controlul efectuat cu ocazia analizei proiectelor, dezbaterii și apoi adoptării legilor cu caracter economic, financiar și fiscal. În egală măsură, controlul parlamentar cuprinde analiza și aprobarea contului general de încheiere a exercițiului bugetar, controlul general asupra activității întregului aparat de stat, ca și analizele efectuate de diferite comisii (permanente și temporare), desemnate de Parlament să cerceteze modul în care se realizează, în diverse sectoare, politica economică și socială a statului.

O formă specifică de manifestare a controlului parlamentar o constituie practica interpelării guvernului, primului-ministru, miniștrilor sau altor persoane ce dețin demnități în economie. Rapoartele verbale sau scrise prezentate de cei interpelați folosesc Parlamentului pentru adoptarea unor decizii de politică economică și socială, sub formă de legi sau hotărâri ale Camerei Deputaților ori Senatului.

B. Controlul guvernamental este în esența lui un control administrativ, derivat din sarcinile deosebit de complexe și variate ce revin puterii executive. Acest control este mai cuprinzător și mai analitic decât controlul parlamentar și are un caracter atât preventiv, cât și ulterior. El vizează întreaga activitate economică și financiară a sectorului public al economiei (regii autonome, societăți comerciale cu capital majoritar de stat, instituții publice), precum și raporturile agenților economici privați cu societatea și cu bugetul statului.

Controlul guvernamental se realizează în practică în două forme distincte. În primul caz avem în vedere atribuțiile de control ce revin în mod direct și nemijlocit guvernului și structurilor sale subordonate (ministere, departamente, prefecturi, primării). Aceste atribuții se împletesc organic cu actele de administrație propriu-zise și cu sarcinile de coordonare, vizând aspecte cum sunt:

- elaborarea și apoi realizarea planurilor sau programelor de dezvoltare (inclusiv a celor de implementare a reformei);
- întocmirea și execuția bugetului de stat;
- corecta aplicare în administrația de stat a legilor adoptate de Parlament, a ordonanțelor și a hotărârilor proprii.

În cel de-al doilea caz, controlul guvernamental se realizează prin intermediul unui organism specializat, respectiv **Departamentul de Control al Guvernului** (înființat prin H.G. nr. 260/5 aprilie 1991, modificată prin H.G. nr. 310/1991 și H.G. nr. 588/1992). Acest organism este subordonat direct primului ministru (care îi aprobă programul de lucru și căruia îi raportează activitatea) și este condus de un secretar de stat, care participă la ședințele de guvern, în calitate de invitat și care este abilitat să emită ordine și instrucțiuni. În realizarea sarcinilor sale, D.C.G. poate solicita colaborarea unor specialiști din cadrul Ministerului Finanțelor, băncilor cu capital de stat, Ministerului de Interne, ministerelor și departamentelor de ramură, instituțiilor publice și de învățământ, specialiști care sunt obligați să răspundă prompt acestor solicitări.

Pentru a face față sarcinilor complexe care îi revin, Departamentul de Control al Guvernului este structurat pe compartimente specializate, cum sunt:

- Compartimentul de control economico-financiar, tehnic și investițional;
- Compartimentul pentru protecția consumatorului și protecția socială;
- Compartimentul juridic;
- Compartimentul de coordonare a activității de control și de rezolvare a sesizărilor adresate primului ministru și guvernului;
- Compartimentul de studii interdepartamentale, elaborate pe baza concluziilor desprinse din controalele efectuate.

Principalele atribuții ale Departamentului de Control al Guvernului, așa cum sunt ele structurate în art. 3 din H.G.R. nr. 260/1991, se prezintă astfel:

- a) Controlează legalitatea alocărilor bugetare și utilizarea acestora, conform aprobărilor și principiilor de eficacitate;
- b) Întocmește coraportul asupra execuției bugetului de stat;
- c) Controlează execuția balanței de plăți externe, precum și a planului de încasări și plăți în numerar;
- d) Controlează modul de utilizare a creditelor guvernamentale sau garantate de către guvern;

e) Verifică mărimea și cauzele datoriei publice și propune măsuri de diminuare a acesteia;

f) Controlează integritatea patrimoniului statului din țară și din străinătate, inclusiv a societăților din străinătate cu capital de stat;

g) Verifică modul de utilizare a resurselor umane, materiale și financiare de către organele centrale și locale ale administrației de stat;

h) Pune la dispoziția guvernului studii cu privire la modul de aplicare a legilor, ordonanțelor și hotărârilor de guvern, cu privire la introducerea mecanismelor economiei de piață și la implementarea reformei;

i) Controlează activitatea desfășurată de Fondul Proprietății de Stat și a reprezentanților acestuia în Adunările Generale ale Acționarilor din societățile comerciale cu capital majoritar de stat;

j) Controlează, din însărcinarea guvernului, modul de acordare a contractelor și comenzilor de stat, inclusiv adjudecarea unor licitații de import cu fonduri de stat;

k) Verifică, preventiv și ulterior, utilizarea subvențiilor acordate de guvern;

l) Controlează, la solicitare, utilizarea unor fonduri publice neguvernamentale (Fondul "Libertatea", ajutoare neguvernamentale etc.);

m) Controlează, preventiv și ulterior, realizarea obiectivelor de investiții din fondurile statului;

n) Controlează programele de modernizare și re tehnologizare a capacităților de producție ce se realizează prin subvenții de stat;

o) Realizează controlul asupra modului în care se asigură protecția consumatorului, coordonând acțiunile de combatere a speculei;

p) Controlează, din însărcinarea guvernului, realizarea programelor privind protecția mediului și a echilibrului ecologic, finanțate de guvern;

r) Controlează, din însărcinarea Guvernului, realizarea programelor de protecție socială;

s) Realizează, la cererea persoanelor ce se consideră vătămăte

prin acte administrative, controale asupra activității organelor de control ale ministerelor și departamentelor, privind problemele sesizate înainte de declanșarea procedurii de contencios administrativ;

t) Verifică reclamațiile și sesizările adresate primului ministru și guvernului, cu privire la neregulile din activitatea organelor de conducere din administrația centrală, locală și instituții publice;

u) Îndeplinește orice altă sarcină de control și analiză dată spre rezolvare de primul ministru sau de guvern.

Personalul de specialitate al Departamentului de Control al Guvernului este format din inspectori. În exercitarea atribuțiilor ce le revin, aceștia se bucură de protecția legii, putând aplica sancțiunile prevăzute de legislația specifică activității de control.

C. Controlul efectuat prin alte organisme specializate de control ale Statului este tot un control de esență administrativă, dar care își limitează activitatea la domenii strict determinate ale vieții economice și sociale, cum sunt: asigurarea calității produselor și serviciilor, respectarea politicii guvernamentale și a prevederilor legale în domeniul prețurilor și tarifelor, corecta utilizare a instalațiilor cu grad ridicat de pericol (cazane, recipiente sub presiune, instalații de ridicat, aparatură de măsurare și control), activitatea comercială, protecția concurenței, respectarea standardelor românești și internaționale, sistematizare și construcții, protecția mediului etc. Pentru controlul inerent al acestor activități sau aspecte, în orice țară, statul înființează inspecții, inspectorate și oficii de profil, care au rolul de a veghea la stricta respectare a legislației în vigoare pentru fiecare domeniu în parte.

Dintre organismele specializate de control ale statului un rol deosebit revine **Oficiului pentru Protecția Consumatorilor** care este un organ al administrației publice centrale, subordonat guvernului și care coordonează și realizează întreaga politică a statului în acest domeniu. El își desfășoară activitatea în conformitate cu Ordonanța Guvernului României nr. 21/1992 (care reglementează activitatea de protecție fizică, economică și juridică a consumatorilor) și cu H.G.R. nr. 482/1992 (privind organizarea și funcționarea Oficiului pentru Protecția Consumatorilor). În subordinea

O.P.C. funcționează, ca unități cu personalitate juridică, Oficiile Județene pentru Protecția Consumatorilor, care au filiale în municipiile și orașele din județ. Pe lângă fiecare oficiu funcționează câte un consiliu consultativ care coordonează și activitatea asociațiilor pentru protecția consumatorilor (care sunt organizații neguvernamentale și nonprofit și ale căror competențe le plasează în sfera controlului social-obștesc).

În realizarea obiectivelor sale complexe de control, Oficiul pentru Protecția Consumatorilor colaborează, pe bază de proceduri-cadru și acorduri speciale, cu alte organisme de control ale statului, cum sunt Garda Financiară, Direcția Generală a Vămirilor, Inspectoratul General al Poliției, Ministerul Industriei și Comerțului, Corpurile de Control Comercial, Biroul Român de Metrologie Legală, Institutul pentru controlul de stat al medicamentelor, Direcția medicinei preventive, Direcția generală sanitară veterinară, Inspectia de stat pentru calitatea semințelor, Inspectia de stat în construcții, lucrări publice, urbanism și amenajarea teritoriului, Registrul auto român, Institutul Român de Standardizare și comitetele tehnice de standardizare etc.

2.3.1.2. Controlul financiar și fiscal exercitat de către stat se caracterizează prin aceea că este în totalitate un control specializat, care urmărește în principal consolidarea echilibrului financiar, monetar și valutar, prin asigurarea resurselor financiare ale statului, încurajarea sau descurajarea unor activități economice, întărirea monedei naționale și respectarea strictă a legislației financiare și fiscale. El se exercită la toate nivelurile și în toate structurile economiei naționale de către organe aparținând Curții de Conturi a României, Ministerului Finanțelor și organelor financiare locale.

A. Curtea de Conturi este un organism indispensabil oricărui stat modern, care poartă răspunderea administrării gestiunilor publice. Având un regim de totală independență față de organele puterii executive și raporturi precis delimitate cu puterea legislativă, Curtea de Conturi a României controlează atât preventiv, cât și ulterior toate acțiunile și activitățile economice de interes național.

În România, Curtea de Conturi a fost creată (mai bine zis

reînființată) și este organizată și funcționează în baza Legii nr. 94/8 septembrie 1992.

Curtea de Conturi a României este organul suprem de control financiar în stat, având și unele atribuții jurisdicționale în domeniul financiar. Ea funcționează pe lângă Parlamentul României, dar își exercită funcțiile în mod independent, în conformitate cu Constituția și celelalte legi. Curtea decide în mod autonom asupra programului său de control. Acțiunile de control ale Curții se inițiază din oficiu și nu pot fi oprite decât de Parlament și numai în cazul depășirii competențelor legale. De asemenea, Parlamentul este singurul care poate cere (prin hotărâre a Senatului sau a Camerei Deputaților) efectuarea unor anumite controale. Nici o altă autoritate publică nu poate obliga Curtea de Conturi.

În exercitarea atribuțiilor sale, Curtea de Conturi are acces neîngrădit la toate actele, documentele și informațiile necesare, indiferent cine sunt persoanele juridice sau fizice deținătoare. Periodic, Curtea de Conturi înaintează Parlamentului rapoarte de activitate. Raportul anual al Curții se publică în Monitorul Oficial. De asemenea, Curtea de Conturi are un buget propriu, prevăzut distinct în bugetul de stat, colaborează cu organisme internaționale de profil și poate executa controlul gestionării fondurilor străine puse la dispoziția României.

Personalul de bază al Curții de Conturi îl reprezintă cei 24 consilieri de conturi care formează plenul. Dintre aceștia se aleg președintele, vicepreședinții și șefii de secții. Acestora li se adaugă controlorii financiari (care realizează practic funcțiile de control), judecătorii financiari și procurorii financiari (în sarcina cărora cad atribuțiile jurisdicționale), precum și secretarul general (care are în subordine compartimentele de studii-sinteze-legislație, norme metodologice și documentare, relații interne și externe, finanțe-contabilitate și informatică, personal-secretariat-administrativ). La ședințele plenului Curții participă de drept și procurorul general financiar și secretarul general, iar ca invitați, specialiști cu înaltă calificare din domeniul financiar-contabil și experți.

Curtea de Conturi a României are organe proprii în teritoriu,

care sunt Camerele de conturi județene, prin care se exercită funcțiile de control și de jurisdicție ale Curții. Mai exact spus, la nivelul fiecărui județ funcționează două structuri distincte ale Curții de Conturi:

- Direcțiile județene de control financiar ale secției de control ulterior, care asigură verificarea agenților economici și instituțiilor publice de subordonare centrală;

- Camerele de Conturi județene (care au în componența lor și Colegii jurisdicționale), care asigură controlul întreprinderilor și instituțiilor de subordonare locală.

Atribuțiile de control ale Curții de Conturi se realizează prin cele două secțiuni de profil, respectiv secția de control preventiv și secția de control ulterior. Ca principiu general, atribuțiile de control ale Curții de Conturi vizează cu prioritate modul de formare, de administrare și de întrebuințare a resurselor financiare ale statului și ale sectorului public, precum și modul de gestionare a patrimoniului public și privat al statului și al unităților administrativ-teritoriale¹.

Controlul preventiv exercitat de Curtea de Conturi prin organele sale proprii (cei 5 consilieri de conturi și controlorii financiari ce compun secția de control preventiv) se localizează la nivelul ordonatorilor principali de credite ai bugetului de stat, ai bugetului asigurărilor sociale de stat și ai fondurilor speciale. Dintre operațiunile economico-financiare care se supun obligatoriu acestui control, cele mai reprezentative sunt:

- angajamentele din care derivă obligații de plată în sarcina statului;

- plățile efectuate din fonduri publice;

- deschiderea și repartizarea creditelor bugetare;

- modificarea repartizării inițiale a creditelor aprobate pe trimestre și pe subdiviziuni ale clasificăției bugetare;

- concesiunea sau închirierea de bunuri publice.

¹ Vezi Legea nr. 94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi, art. 16.

Controlul preventiv al Curții se exercită prin viză, care este de competența controlorilor financiari și apoi a secției de control preventiv. În cazul refuzului de viză, Guvernul poate emite o Hotărâre de autorizare a operațiunii, dar, în această situație, Curtea va informa Parlamentul.

Controlul ulterior al Curții de Conturi este mult mai cuprinzător și vizează toate gestiunile publice. Principalele atribuții de control ulterior se referă la verificarea contului general anual de execuție a bugetului de stat, a contului anual de execuție a bugetului asigurărilor sociale de stat, a conturilor anuale de execuție a bugetelor fondurilor speciale, a conturilor fondurilor de tezaur, a contului anual al datoriei publice a statului și a situației garanțiilor guvernamentale acordate pentru credite interne și externe.

Pentru aprecierea cât mai corectă a conturilor anuale enumerate mai sus, Curtea își stabilește un program propriu de control, în baza căruia verifică, pe parcursul exercițiului bugetar și la finele acestuia, următoarele¹:

- a) Conturile gestiunilor publice de bani, alte valori și de bunuri materiale publice;
- b) Conturile execuției de casă a bugetelor publice;
- c) Conturile de execuție ale subvențiilor și alocațiilor bugetare pentru investiții acordate altor beneficiari decât instituțiile publice;
- d) Bilanțurile și conturile de execuție ale ordonatorilor de credite bugetare și ale administratorilor care gestionează fonduri ce se supun regimului bugetului public;
- e) Conturile operațiunilor referitoare la datoria publică.

De asemenea, Curtea de Conturi controlează execuția bugetelor Senatului, Camerei Deputaților, Președinției și Guvernului României. În schimb, execuția bugetului propriu al Curții se aprobă de Parlament.

Potrivit legii, sunt controlați de către Curtea de Conturi: statul și unitățile sale administrativ-teritoriale, cu toate serviciile și insti-

¹ Vezi Legea nr. 94/1992, art. 28.

tuțiile lor, Banca Națională a României, regiile autonome, societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, organismele autonome de asigurări sociale sau de altă natură. Rolul acestor controale este acela de a da descărcarea de gestiune pentru fiecare exercițiu financiar. Trebuie avut în vedere faptul că, în România, Curtea de Conturi este singurul organism competent să hotărască asupra descărcării de gestiune pentru organismele și instituțiile publice. Orice decizie a autorității executive privind descărcarea de gestiune nu este decât provizorie. În vederea descărcării de gestiune, controlorii financiari care verifică conturile întocmesc rapoarte care sunt apoi examinate de un complet format din consilieri de conturi (la nivel central) sau din șeful compartimentului de control financiar și doi controlori financiari (la nivelul Camerelor de conturi județene).

În exercitarea atribuțiilor sale de control ulterior, Curtea de Conturi poate verifica și alte unități patrimoniale, cum sunt cele ce beneficiază de garanții guvernamentale sau subvenții, care administrează bunuri ale statului în regim de concesiune sau închiriere, care dețin capital de stat (mai puțin de 50%), care nu-și îndeplinesc obligațiile financiare către stat.

Atribuțiile jurisdicționale ale Curții de Conturi se întemeiază pe "principiul general de drept, care obligă pe cel însărcinat să fie administratorul unui patrimoniu public să dea socoteală de gestiunea sa"¹. Drept urmare, atunci când completele ce analizează rapoartele de verificare a conturilor nu pot dispune descărcarea de gestiune, devine obligatorie stabilirea răspunderii juridice a persoanelor vinovate. Această sarcină revine organelor jurisdicționale ale Curții și nu instanțelor de drept comun, din rațiuni ce privesc protejarea intereselor economice ale statului și introducerea unor proceduri speciale în domeniul financiar. Aceleași rațiuni trebuie avute în vedere și atunci când organele de control ale Curții constată

¹ R. Ciurileanu, *Controlul financiar în România*, Ed. Academiei, București, 1980, p. 207.

abateri cu caracter financiar, pentru care întocmesc acte de constatare ce conțin propuneri de sancționare a contravențiilor.

În principiu, instanțele Curții de Conturi judecă și hotărăsc cu privire la plata despăgubirilor civile pentru pagube cauzate statului și patrimoniului public, precum și în legătură cu plata unor amenzi pentru abateri cu caracter financiar, comise de administratorii, gestionarii și contabilii din unitățile ce aparțin sectorului public al economiei.

Pentru îndeplinirea atribuțiilor sale jurisdicționale, Curtea de Conturi are organe specializate și structurate pe niveluri de competență, cum sunt:

- Colegiul jurisdicțional al Curții și Colegiile jurisdicționale ale Camerelor de conturi județene, care sunt încadrate cu judecători financiari și care au competență numai ca instanțe de fond;

- Secția jurisdicțională a Curții, care are competențe atât ca instanță de fond, cât și ca instanță de recurs și care se compune din 9 consilieri de conturi;

- Curtea de Conturi, în ansamblul său, care judecă numai în ultimă instanță recursurile declarate în interesul legii, cererile de reexaminare și conflictele de competență.

Sub aspect procedural, cauzele date în competența colegiilor jurisdicționale se judecă de către un singur judecător, cele din competența Secției jurisdicționale se judecă de un complet format din trei consilieri de conturi, iar cauzele ce țin de competența Curții se judecă de un complet constituit din cinci consilieri de conturi, care fac parte din Secția jurisdicțională a Curții de Conturi. La toate ședințele de judecată ale colegiilor, secției jurisdicționale și Curții participă obligatoriu câte un procuror financiar, al cărui rol este să reprezinte și să apere interesele statului și să vegheze la stricta respectare a legalității. Ca regulă generală, ședințele de judecată ale instanțelor Curții de Conturi sunt publice, dar atunci când există riscul ca publicitatea ședinței să pună în pericol siguranța națională ori interesele statului, instanța poate dispune ca aceasta să fie secretă.

În afară de atribuțiile de control și cele jurisdicționale, Curtea

de Conturi a României are și alte atribuții (cum sunt cele de raportare și avizare) și alte competențe. Astfel, în termen de 6 luni de la primirea conturilor anuale de execuție bugetară, Curtea de Conturi elaborează Raportul public anual pe care îl înaintează Parlamentului. În mod similar, Rapoartele anuale referitoare la finanțele publice locale, întocmite de către Camerele de conturi județene, sunt înaintate autorităților deliberative ale unităților administrativ-teritoriale (consiliilor județene).

Pe de altă parte, Curtea de Conturi este abilitată să avizeze proiectul bugetului de stat, proiectele legilor din domeniul financiar-contabil, înființarea de către guvern sau ministere a unor organe de specialitate în subordinea lor.

Dintre competențele Curții de Conturi reținem dreptul acesteia ca, în baza constatărilor rezultate din controlul efectuat, să decidă:

- a) Suspendarea aplicării măsurilor ce contravin reglementărilor legale din domeniul financiar, contabil și fiscal;
- b) Blocarea fondurilor bugetare sau speciale, în cazul utilizării lor nelegale ori ineficiente;
- c) Înlăturarea neregulilor constatate în activitatea financiar-contabilă controlată, inclusiv corectarea bilanțurilor contabile și a conturilor de execuție;
- d) Curtea de Conturi poate cere suspendarea din funcție a persoanelor răspunzătoare de importante pagube materiale ori de abateri grave cu caracter financiar.

În sfârșit, în consens cu deontologia profesiunilor, Curtea de Conturi își elaborează Codul etic al profesiei, document care se aprobă de plenul Curții.

B. Controlul financiar de stat este un important atribut al Ministerului Finanțelor, indiferent de forma concretă de organizare pe care o îmbracă acest organism administrativ.

În calitate de organ specializat al puterii executive, Ministerul Finanțelor efectuează, în numele statului, controlul administrării și utilizării mijloacelor financiare ale organelor centrale și locale ale administrației de stat, precum și ale instituțiilor publice și verifică respectarea reglementărilor financiar-contabile în

activitatea desfășurată de către regiile autonome, societățile comerciale și alți agenți economici, în legătură cu îndeplinirea obligațiilor acestora față de bugetul statului.

Scopul acestui control este să prevină și să combată fraudele, contravențiile și infracțiunile la regimul fiscal, vamal și de prețuri, prin măsuri adecvate și operative, admise de lege. În mod deosebit, reține atenția controlul efectuat la nivelurile de vârf ale executivului. Astfel, în vederea asigurării legalității, disciplinei financiare și corecteii utilizării a fondurilor bugetare alocate și a capitalului pus la dispoziția agenților economici, Ministerul Finanțelor numește câte un reprezentant în toate ministerele și celelalte organe ale administrației publice¹. Atribuțiile acestor reprezentanți se corelează cu sarcinile compartimentelor proprii de control care verifică legalitatea, oportunitatea și eficiența utilizării fondurilor bugetare.

Ca organ de specialitate, Ministerul Finanțelor asigură (în totalitatea lui) un control general în economie, efectuat prin intermediul tuturor departamentelor și direcțiilor de specialitate, care fac verificări inerente în domeniul lor de activitate (finanțarea sectorului public, buget și venituri de stat, prețuri și tarife, probleme valutare, participațiile statului și administrarea monopolurilor de stat, politici fiscale și vamale, trezoreria statului, supravegherea activităților de asigurare și reasigurare, controlul datoriei publice etc.).

Distinct de acest control general, Ministerul Finanțelor are în structura sa și organe specializate de control, cum sunt Direcția Generală a Controlului Financiar de Stat și Garda Financiară. În profil teritorial, la județe și municipiul București, funcționează Direcțiile Generale ale Finanțelor Publice și Controlului Financiar de Stat (DGFPCFS), care au în structură secții ale Gărzii Financiare²,

¹ Obligație impusă prin H.G. nr. 497/23 iulie 1991 privind organizarea controlului financiar de stat în ministere și alte organe ale administrației publice, art. 1.

² Vezi Legea nr. 30/1991 privind organizarea și funcționarea controlului financiar și a Gărzii Financiare, art. 4, și H.G. nr. 788/12 decembrie 1992 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor, modificată prin H.G. nr. 447/1997 și apoi prin H.G. nr. 131/12.03.1998, ultima publicată în Monitorul Oficial al României nr. 121/23.03.1998.

dar și compartimente distincte pentru Bilanțuri și agenți economici.

Potrivit legii, Direcția generală a controlului financiar de stat și organele sale din teritoriu au următoarele atribuții de bază:

- controlează administrarea și utilizarea fondurilor acordate de la buget pentru acoperirea cheltuielilor specifice ale organelor centrale și locale ale administrației de stat, precum și unităților finanțate de la buget;
- controlează utilizarea fondurilor acordate de stat pentru realizarea unor investiții de interes general, pentru subvenționarea unor activități și produse sau pentru alte destinații legale;
- verifică folosirea mijloacelor și a fondurilor din dotare, precum și respectarea normelor financiar-contabile în activitatea regiilor autonome și a societăților comerciale cu capital majoritar de stat;
- verifică exactitatea și realitatea înregistrărilor în evidențele prevăzute de lege și de statutul agenților economici, urmărind stabilirea corectă și îndeplinirea integrală și la timp a tuturor obligațiilor financiare și fiscale față de stat;
- poate îndeplini și alte atribuții de control, stabilite de lege în sarcina Ministerului Finanțelor.

În baza constatărilor rezultate din controalele efectuate de către organele sale specializate, Ministerul Finanțelor are dreptul să dispună luarea de măsuri pentru înlăturarea și prevenirea neregulilor financiar-contabile, corectarea și completarea bilanțurilor contabile (și vărsarea la buget a impozitelor și a altor venituri legal datorate statului), aplicarea de măsuri pentru respectarea legislației prețurilor și tarifelor, suspendarea aplicării măsurilor care contravin reglementărilor financiar-contabile și fiscale.

Pentru a spori autoritatea și eficiența controlului financiar de stat, Legea nr. 30/1991 prevede obligația conducătorilor și a salariaților din cadrul agenților economici controlați de a pune la dispoziție toate documentele necesare controlului, de a prezenta spre verificare valorile gestionate, de a da informații și explicații verbale sau scrise, de a elibera actele solicitate (în original sau în copii certificate), de a sprijini și crea condițiile necesare bunei

desfășurări a controlului și clarificării constatărilor¹. Nerespectarea acestor obligații constituie contravenții și se sancționează cu amenzi (al căror quantum variază în funcție de gravitatea faptelor și se poate dubla în cazul repetării abaterilor).

Dintre atribuțiile controlului financiar de stat, un loc aparte îl ocupă controlul contabilității agenților economici, având ca obiective sinceritatea bilanțurilor și corecta determinare a sumelor datorate cu orice titlu statului. Aceste controale se fac anual, ele cuprind întreaga perioadă scursă de la precedentă verificare și nu pot avea o durată mai mare de trei luni. Cel mai important lucru este faptul că, pe parcursul controlului contabilității, agenții economici pot fi asistați de consilieri proprii (din rândul cenzorilor, contabililor autorizați sau experților contabili).

Garda Financiară este un corp de control financiar specializat al statului, militarizat, care își desfășoară activitatea în cadrul și sub egida Ministerului Finanțelor. Principala misiune a Gărzii Financiare este să efectueze controale operative și inopinate, orientate în două direcții prioritare:

- aplicarea și executarea legilor fiscale și a reglementărilor vamale, activitate prin care se urmărește împiedicarea oricărei sustrageri sau eschivări de la plata impozitelor și taxelor, identificarea și sancționarea faptelor de evaziune fiscală;
- respectarea normelor de comerț și de circulație a bunurilor și serviciilor, operațiune prin care se urmărește împiedicarea activităților de contrabandă și a procedeele interzise de lege.

Activitatea Gărzii Financiare este reglementată prin lege², care prevede că exercitarea atribuțiilor specifice se poate face atât în serviciu ordinar, cât și în serviciu extraordinar. Acest lucru era prevăzut și în primul Regulament privind organizarea și funcțio-

¹ Vezi Legea nr. 30/22 martie 1991 privind organizarea și funcționarea controlului financiar și a Gărzii Financiare, art. 8, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 64 din 27 martie 1991.

² Vezi Legea nr. 30/1991, art. 14-20.

narea Gărzii Financiare¹. Mai recent, a fost introdus un nou concept, acela de serviciu curent și serviciu excepțional². Serviciul curent se execută operativ și inopinat, potrivit dispozițiilor primite de către comisarii Gărzii Financiare de la șefii lor direcți, pe baza legitimației de control și a insignei de împuternicire, fără a fi necesare ordine sau însrisuri speciale. Serviciul excepțional se execută de către personalul Gărzii Financiare în cadrul unor atribuții sau activități care, deși sunt date, potrivit legii, în competența Gărzii Financiare, nu pot fi realizate decât în baza ordinelor sau delegațiilor speciale emise de ministrul finanțelor sau de comisarul general al Gărzii, după caz, prin delegare de competență. Ca regulă, persoana care dispune o acțiune executată în serviciu excepțional stabilește obiectivele de verificat, contribuabilii supuși controlului și perioada cuprinsă în verificare. O altă regulă spune că, la orice acțiune de control, mai ales la cele excepționale, participă minimum doi comisari ai Gărzii Financiare.

Personalul de specialitate al Gărzii Financiare este format din comisari, încadrați pe funcții, grade și trepte profesionale (comisari principali cu studii superioare economice sau juridice, dar și comisari cu pregătire medie de specialitate economică). Indiferent de rangul lor (de la debutanți, la cele cinci trepte de ierarhizare și până la funcțiile de conducere), comisarii au statut de funcționari publici, ceea ce vrea să însemne că, în executarea atribuțiilor legale, ei sunt investiți cu "exercițiul autorității publice" și beneficiază de protecție, potrivit legii. Lucrând într-un sistem militarizat, comisarii nu pot fi membri ai unor partide sau organizații politice și trebuie să satisfacă exigențele legate de pregătirea militară. Evident, Garda Financiară are și personal auxiliar, dar acesta este supus unui alt regim decât comisarii.

Activitatea Gărzii Financiare este coordonată de un coman-

¹ Aprobare prin Ordinul M.F. nr. 1079/1 octombrie 1992, art. 17.

² Regulamentul privind organizarea și funcționarea Gărzii Financiare, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 817 din 14 aprilie 1998, art. 22.

dament (desemnat în condițiile legii și care se întrunește, de regulă, trimestrial) și este condusă efectiv de un comisar general. În subordinea acestuia funcționează un număr de comisari generali adjuncți, iar în teritoriu (la nivelul secțiilor organizate în fiecare județ) comisarii șefi de secție și adjuncții acestora. Aparatul central, ca și cel al secțiilor Gărzii Financiare se organizează în divizii de specialitate, conduse de câte un comisar șef de divizie, precum și în alte compartimente, potrivit organigramei aprobate de ministrul finanțelor. Garda Financiară își stabilește obiectivele de control pentru fiecare an calendaristic și își desfășoară efectiv activitatea pe baza unor programe de activitate; asemenea programe trimestriale elaborează și secțiile județene, precum și secția municipiului București. La finele fiecărui an, comisarul general al Gărzii Financiare întocmește un raport privind bilanțul activității anuale, pe care îl prezintă conducerii Ministerului Finanțelor.

Principalele coordonate ale controlului efectuat de Garda Financiară se caracterizează prin următoarele:

- Declanșarea acțiunilor de control se poate face: fie în baza planurilor și a programelor tematice, fie în baza unor sesizări sau informații, fie în urma solicitărilor motivate din partea unor organe abilitate, sau din ordinul expres al ministrului finanțelor sau al conducerii Gărzii Financiare;

- Acțiunile de control declanșate se desfășoară de regulă la locul unde se află sursa impozabilă sau documentele care o reflectă (respectiv, la sediul agentului economic, la oricare dintre punctele de lucru ale acestuia, pe drumurile publice sau alte căi de comunicație, în alte locuri în care pot exista probe, inclusiv la sediul organului de control);

- Controlul obiectivelor specifice pentru care s-a declanșat o acțiune (inclusiv a faptelor ce sunt în mod direct sau indirect legate de acestea) se face prin utilizarea combinată sau alternativă a diferitelor forme și metode de control (verificări factive și documentare, comparații între stocurile fizice și cele scriptice, verificări încrucișate la furnizori și clienți, supravegherea unor obiective, percheziții și orice alte procedee permise de lege);

- Pentru corecta fundamentare a constatărilor înscrise în actele de control, comisarii Gărzii Financiare vor examina toate sursele de informare (documente primare sau justificative, acte de gestiune și financiar-contabile, deconturi fiscale, documente bancare și vamale, jurnale, registre și bilanțuri și orice alte documente utile controlului);

- În toate acțiunile de control se va urmări cu prioritate respectarea caracterului operativ și inopinat al verificărilor. Asta înseamnă că aparatul Gărzii Financiare nu poate fi antrenat în acțiuni curente sau de durată de control fiscal ori de altă natură, exceptând acțiunile ordonate expres de ministrul finanțelor.

Pe de altă parte, în îndeplinirea atribuțiilor lor de serviciu, comisarii Gărzii Financiare beneficiază de o suită de drepturi specifice. De altfel, aceste drepturi dau însăși conținutul sau chintesența controlului efectuat de Garda Financiară. Potrivit normelor în vigoare¹, comisarii Gărzii Financiare sunt în drept:

- a) Să efectueze controale în localuri și dependințe în care se produc, se depozitează și se comercializează bunuri, sau în care se desfășoară activități ce fac obiectul impozitării;

- b) Să verifice existența și autenticitatea documentelor justificative (atât pe timpul transportului și depozitării, cât și în locurile de desfășurare a unor activități de producție, prestări de servicii, acte și fapte de comerț), mai ales atunci când există indicii de sustragere de la îndeplinirea obligațiilor fiscale sau de utilizare a unor procedee interzise de lege;

- c) Să verifice evidențele primare și operative, registrele și orice alte documente sau înscrisuri din care rezultă îndeplinirea obligațiilor fiscale față de bugetul statului, bugetele locale sau bugetele fondurilor speciale;

- d) Să efectueze (în condițiile și potrivit dispozițiilor Codului de procedură penală) percheziții în localuri publice sau particulare

¹ Vezi Regulamentul privind organizarea și funcționarea Gărzii Financiare, aprobat prin Ordinul M.F. nr. 817/14 aprilie 1998, art. 24.

(case, curți, dependințe și grădini), dacă există indicii că în aceste locuri sunt ascunse mărfuri sau instalații cu care se fabrică produse fără îndeplinirea obligațiilor fiscale, sau dacă se comit alte fraude de natură fiscală;

e) Să confişte, în condițiile legii, obiectele sau produsele corpuri delict, sustrate de la plata impozitelor și taxelor, sau a căror fabricație și desfacere este interzisă; de asemenea, dacă se consideră necesar, organele Gărzii Financiare au dreptul să ridice documentele care pot servi la dovedirea fraudelor ori contravențiilor descoperite;

f) Să constate contravenții și să aplice amenzile prevăzute de lege;

g) Să sesizeze organele de urmărire penală în legătură cu infracțiunile constatate cu ocazia exercitării atribuțiilor de serviciu;

h) Să poarte uniformă, să păstreze, să folosească și să facă uz de armamentul și mijloacele din dotare, în condițiile legii.

Controalele efectuate de comisarii Gărzii Financiare se finalizează prin documente scrise, care pot fi Procese-verbale de constatare și sancționare a contravențiilor (prin care se poate dispune numai aplicarea amenzilor sau amenzi însoțite de măsura confiscării), Procese-verbale de control (prin care se dispun și alte măsuri), Procese verbale de constatare (pentru faptele ce constituie infracțiuni sau încălcări ale legislației privind protejarea populației împotriva unor activități comerciale ilicite). Actele de control ale Gărzii Financiare pot fi valorificate și cu concursul altor organe, cum sunt cele de urmărire penală, judecătoriile sau organele financiare cu competențe în domeniul impozitelor și taxelor.

C. Controlul efectuat de organele financiare locale este un control preponderent fiscal la care participă, pe lângă organele Direcțiilor Generale ale Finanțelor Publice din județe (care au, printre altele și sarcina verificării și centralizării bilanțurilor contabile anuale ale agenților economici, precum și raportărilor trimestriale ori semestriale ale acestora privind situația patrimoniului, rezultatele financiare și obligațiile fiscale) și alte organe cum sunt:

- inspectorii administrațiilor financiare municipale;

- inspectorii circumscripțiilor fiscale orășenești;
- percepătorii percepțiilor rurale.

Pot fi asimilate acestora și organele unităților vamale teritoriale, care îndeplinesc sarcini de control specifice domeniului lor.

Spre deosebire de Direcțiile de Impozite și Taxe din cadrul DGFPFCS județene (ale căror sarcini privesc în principal fiscalitatea persoanelor juridice), organele financiare locale vizează prioritar impozitele și taxele de la populație, fiind confruntate cu operațiuni ce privesc stabilirea materiei impozabile, sistemele de impozitare aplicate, calculul cuantumului impozitelor și taxelor percepute și urmărirea încasării lor (inclusiv măsurile de executare silită a obligațiilor fiscale ale contribuabililor rău platnici).

O importantă activitate de control exercită organele financiare locale în legătură cu atribuirea codurilor fiscale ale agenților economici (operațiuni care se realizează în mod centralizat, prin calculator), dar care implică verificări analitice în profil teritorial, verificări care le completează pe cele efectuate de Camerele județene de Comerț și Industrie (care înmatriculează societățile nou înființate).

2.3.2. Controlul propriu al unităților patrimoniale

Noțiunea de control propriu semnifică faptul că el se organizează și se exercită din interiorul unităților economico-sociale sau de la nivelurile ierarhice imediat superioare ale acestora, fără a putea depăși cadrul sistemului organizatoric respectiv.

Controlul propriu urmărește în primul rând sporirea operativității controlului și creșterea responsabilității agenților economici (regii autonome, societăți comerciale, instituții publice, organizații și asociații cooperatiste, întreprinderi particulare) pentru administrarea patrimoniului propriu și pentru calitatea și eficiența activităților desfășurate. Direct răspunzătoare față de societate și îndeosebi față de titularii dreptului de proprietate asupra capitalului social, unitățile economiei naționale oferă un teren prielnic de manifestare a funcțiilor controlului economic-financiar, care are menirea să prevină, să identifice și să înlăture orice deficiență de ordin conceptual, organizatoric și funcțional.

Pe de altă parte, indiferent de scopul pentru care au fost create, de conținutul activităților pe care le desfășoară și de modul concret de organizare, întreprinderile de diverse tipuri sunt înzestrate (sau autoînzestrate) cu un minimum de mijloace economice, pe care le utilizează potrivit cu necesitățile lor, dar și în deplină concordanță cu normele legale în vigoare. Ele au deci, drept caracteristică comună, faptul că în interiorul lor se gestionează valori materiale și bănești, ceea ce face necesară exercitarea unui control sistematic asupra integrității, stării calitative și modului de utilizare a acestora.

În practica economico-socială a țării noastre se statornicește treptat un sistem unitar de control propriu, adecvat cerințelor economiei de piață, ale cărui forme organizatorice se integrează organic în noul mecanism economic și care au la bază noile reglementări juridice¹. Dintre formele proprii de control, cele mai reprezentative sunt controlul ierarhizat (operațional sau de compartiment), controlul financiar preventiv și controlul gestionar.

O analiză sumară a legislației actuale conduce la constatarea că numai “controlul financiar preventiv” și cel “financiar de gestiune” au la bază norme juridice și metodologice obligatorii,

¹ Astfel, Legea nr. 30/1991 privind organizarea și funcționarea controlului financiar (care abrogă vechea legislație a controlului economic-financiar, inclusiv a formelor proprii de control) stabilește că regiile autonome, societățile comerciale, asociațiile și alte persoane juridice cu activități economico-sociale sunt obligate să-și organizeze controlul financiar propriu, potrivit legii, precum și a prevederilor din statutele proprii (art. 3). Această prevedere se corelează cu aceea potrivit căreia ministerele, departamentele, alte organe centrale de stat și prefecturile sunt obligate să asigure (în cadrul lor) organizarea și funcționarea controlului financiar de gestiune privind patrimoniul propriu și a controlului financiar preventiv asupra veniturilor și cheltuielilor pentru care sunt ordonatori de credite bugetare (art. 2). Se menționează și faptul că pentru acești din urmă agenți, ca și pentru regiile autonome și instituțiile publice, modul de organizare și exercitare a controlului propriu se stabilește prin norme ale Ministerului Finanțelor, aprobate prin hotărâre de guvern (art. 21); vezi și H.G. nr. 720/1991 prin care se aprobă Normele M.F. nr. 63.943 din 30 septembrie 1991. Pe de altă parte, Legea societăților comerciale (nr. 31/1990) introduce instituția cenzorilor (art. 154-161), ca organe proprii de control, specifice acestei categorii de agenți economici.

dar și acestea sunt imperative doar pentru sectorul de stat al economiei. Un asemenea mod de punere a problemei ar putea induce în eroare unitățile patrimoniale (și îndeosebi pe cele de talie mică), care vor fi tentate să-și restrângă nejustificat controlul intern. Avem în vedere, în primul rând, controlul efectuat pe cale ierarhică de către toți responsabilii de compartimente care asigură protecția patrimoniului și succesul afacerilor. În al doilea rând, avem în vedere formele de "control invizibil" (cunoscute la noi și sub denumirile tradiționale de control mutual sau control reciproc), forme care se integrează în înseși structurile de organizare și conducere ale întreprinderii. Controlul invizibil este unul dintre factorii de succes pentru foarte multe firme și el nu poate fi neglijat. Tocmai acesta este motivul pentru care ne propunem o analiză mai riguros științifică a posibilităților pe care le au întreprinderile românești de a beneficia de aportul deloc neglijabil al controlului invizibil.

Formele de control propriu enumerate mai sus (ierarhizat, financiar preventiv, gestionar) sunt forme instituționalizate, care implică stabilirea de funcții, sarcini și atribuții concrete fixate prin norme juridice, statute sau documente de ordine interioară. În schimb, controlul invizibil reprezintă numai un concept care stă la baza organizării muncii și a sistemelor informaționale din întreprindere. Astfel, sunt cunoscute în lume două concepții diametral opuse privind abordarea controlului invizibil în întreprindere: sistemul anglo-saxon (de origine americană) și sistemul continental (de origine franceză). Concepția americană are în centrul construcției sale principiul potrivit căruia orice operațiune și orice tranzacție trebuie să poată fi observată, în mod independent, de cel puțin două persoane care îndeplinesc funcții diferite în întreprindere. În felul acesta pot fi descoperite erorile și omisiunile și sunt descurajate intențiile de fraudă, mai ales atunci când prima dintre cele două persoane nu știe care va fi cea de a doua testare. La rândul său, concepția franceză are în vedere abordarea pe fluxuri a operațiunilor economice și financiare și statuează principiul că una și aceeași persoană nu poate interveni de două ori pe același flux. Dacă ne imaginăm, de exemplu, un flux pentru cumpărări, va trebui să ad-

mitem că, persoana care încheie contractele devine incompatibilă cu lansarea comenzilor, recepția bunurilor primite, preluarea lor în gestiune, achitarea facturilor și așa mai departe. În teoria și practica economică franceză această concepție este definită sintetic prin noțiunea de separare sau delimitare a sarcinilor. Evident, asemenea considerații țin mai mult de domeniul managementului decât de cel al controlului economic-financiar, motiv pentru care noi vom analiza în principal formele instituționalizate de control propriu.

Formele controlului propriu din cadrul agenților economici se corelează între ele și se completează reciproc, integrându-se și cu sarcinile ce revin altor organisme de control.

A. Controlul ierarhizat (operațional, managerial sau de compartiment)

Acest control este un atribut de bază al funcțiilor de conducere din cadrul agenților economici. El se exercită în cadrul atribuțiilor sau obligațiilor normale de serviciu de către toate persoanele cu funcții de conducere (care au în subordinea lor unități sau subunități de producție, sectoare de activitate, compartimente specializate, formațiuni de lucru sau grupuri de persoane).

În practica agenților economici controlul ierarhizat poate îmbrăca forma asistenței de specialitate, având ca suport autoritatea adoptării deciziilor operative, dobândind astfel un caracter de îndrumare și sprijin nemijlocit în realizarea sarcinilor curente. În acest caz, controlul ierarhizat are o sferă de acțiune foarte largă, cuprinzând de fapt toate laturile activităților desfășurate. Dar, cum aceste activități sunt structurate pe subdiviziuni sau compartimente specializate, controlul se realizează în cadrul lor, motiv pentru care el este cunoscut și sub numele de control de compartiment.

Sub aspect teoretic și metodologic, controlul ierarhizat derivă din acel principiu general “al delegării autorității de conducere și control”¹, potrivit căruia, într-o întreprindere modernă, fiecărei

¹ Vezi H.B. Maynard, *Conducerea activității economice*, vol. I, Ed. Tehnică, București, 1971, pp. 108-109.

funcții trebuie să i se atribuie răspunderi bine precizate, însoțite de autoritatea adecvată funcției respective, astfel încât îndeplinirea sarcinilor să poată fi urmărită și măsurată¹.

În mod concret, cadrele cu funcții de conducere, indiferent de nivelul organizatoric la care acționează, au o suită de obligații specifice, cum sunt:

- să exercite un control direct și nemijlocit asupra compartimentelor din subordine, precum și un control inopinat în locurile unde se păstrează și se vehiculează valori materiale și bănești;
- să dezvolte autocontrolul și controlul mutual sau reciproc în munca curentă a personalului din subordine, asupra tuturor operațiunilor, lucrărilor și tranzacțiilor efectuate;
- să stabilească fiecărui subordonat (care îndeplinește, la rândul său, o funcție de conducere) atribuțiile de control ierarhic, condițiile de exercitare a acestora și răspunderile ce îi revin pentru modul concret de îndeplinire a lor.

În virtutea acestor obligații generale și ținând cont de activitățile și operațiile care necesită obligatoriu un control periodic, în cadrul fiecărui agent economic se poate trece la organizarea propriu-zisă a controlului ierarhizat, prin intermediul unor ordine sau decizii cu caracter intern. În aceste documente, conducerea sau consiliul de administrație stabilește atribuțiile nominale de control repartizate diferitelor niveluri ierarhice, precizând activitățile și operațiunile ce fac obiect al controlului, periodicitatea exercitării controalelor, obiectivele urmărite și persoanele în sarcina cărora cade îndeplinirea lor.

În cazul activităților și operațiunilor nominalizate (prin ordin sau decizie), controlul urmează a se efectua inopinat, la fața locului, prin verificări factice sau documentare, în totalitate sau prin sondaj, iar rezultatele se consemnează în scris și se comunică organelor în drept (celor din ierarhia superioară). În celelalte cazuri, controlul ierarhizat se finalizează prin măsuri imediate și directe care vizează

¹ Ibidem, p. 108.

înlăturarea abaterilor, tragerea la răspundere a vinovaților și prevenirea repetării în viitor a stărilor de lucruri necorepunzătoare.

Din punct de vedere al exercitării lui, controlul ierarhizat poate îmbrăca mai multe forme (de natură faptică sau documentară), utilizându-se, în acest scop, diferite metode și mijloace tehnice de realizare, cum sunt:

a) Inspectarea sau observarea directă, la fața locului, a compartimentelor sau sectoarelor de activitate, în scopul cunoașterii modului în care se îndeplinesc sarcinile curente, comparativ cu prevederile inițiale, cu normele de muncă sau cu reglementările în vigoare;

b) Informarea personală sau organizarea unor discuții (ședințe operative) între conducători și subordonați, în scopul cunoașterii și analizei operative a realizării sarcinilor, rezultatelor obținute, factorilor de influență, greutăților întâmpinate etc.;

c) Folosirea unor mijloace rapide de comunicare și informare (telefon, interfon, aparate de emisie-recepție, telefonie celulară mobilă, sisteme de telecomandă) sau utilizarea televiziunii cu circuit închis;

d) Întocmirea și înaintarea periodică a unor rapoarte, situații operative, documente centralizatoare sau comparative, dări de seamă de diverse tipuri;

e) Stabilirea anticipată a unor sarcini concrete sau cifre de control, care urmează să fie verificate sau confruntate periodic.

În condițiile economiei de piață, larga autonomie a agenților economici conduce inevitabil la lărgirea ariei și creșterea rolului controlului managerial, care devine un instrument de bază al creșterii eficienței prin cointeresarea tuturor salariaților în succesul organizației în care lucrează. Numai repartizarea echilibrată a autorității și exercitarea responsabilă a acesteia, numai descentralizarea reală a structurilor și controlul inerent ei diminuează riscurile și conduc la rentabilitate și profit.

În practica noastră economico-socială, controlul ierarhizat mai este cunoscut sub denumirea mai veche de "control ierarhic-operativ-curent". Caracterul ierarhic al acestei forme de control se

întemeiază pe organizarea piramidală a funcțiilor de conducere, facilitând astfel apropierea controlului de locurile unde se iau deciziile și se concretizează răspunderile pentru administrarea patrimoniului agenților economici. La rândul său, caracterul operativ este dat de faptul că acest control se exercită concomitent (simultan) cu desfășurarea activităților economico-sociale, permițând depistarea și înlăturarea "din mers" a abaterilor de la disciplina economică, tehnologică, contractuală sau financiară. În felul acesta, controlul ierarhizat dobândește și un caracter curent, fiind continuu și sistematic, exercitat în corelație directă cu atribuțiile decizionale ale organelor de conducere.

B. Controlul financiar preventiv

Acesta este un atribut al funcției financiar-contabile din cadrul agenților economici și un instrument de bază al gestiunii previzionale. El are drept scop preîntâmpinarea unor fenomene negative, utilizarea cât mai eficientă a resurselor, întărirea ordinii și disciplinei în administrarea patrimoniului și creșterea gradului de răspundere a celor ce adoptă decizii economico-financiare privind angajarea și efectuarea cheltuielilor în cadrul unităților patrimoniale.

Necesitatea acestui control decurge din faptul că, într-o economie concurențială, sunt incompatibile cheltuielile supradimensionate, plățile nelegale ori nedatorate, proasta gospodărire, risipa și alte forme de știrbire a proprietății (indiferent de natura acesteia), situații care afectează potențialul și forța agenților economici.

Controlul financiar preventiv este organizat și funcționează în mod unitar pe toate treptele și în toate compartimentele economiei naționale. În cazul regiilor autonome, al instituțiilor publice și al organelor administrației de stat, organizarea și exercitarea controlului financiar preventiv se stabilește prin norme ale Ministerului Finanțelor, aprobate prin hotărâre a guvernului. În cazul celorlalți agenți economici, modul concret de organizare și exercitare se stabilește prin statutele proprii, sau este lăsat la latitudinea organelor de conducere (consiliilor de administrație), fără a se putea încălca, însă, prevederile legale în vigoare.

În contextul general al organizării actuale a economiei

românești, sarcinile de bază ale controlului financiar preventiv vizează cu prioritate preîntâmpinarea încălcării normelor juridice și a producerii de pagube sau prejudicii, iar conținutul acestei activități este dat de examinarea, pe bază de documente, a operațiunilor economico-financiare ce urmează a se produce în viitor, sub cele cinci aspecte esențiale ale lor: legalității, realității, necesității, oportunității și economicității.

În condițiile actelor normative în vigoare¹, se supun, în mod obligatoriu, controlului financiar preventiv toate operațiunile cu caracter patrimonial, respectiv acele operațiuni din care derivă (în sensul că se nasc, se modifică sau se sting) drepturi și obligații patrimoniale ale unităților din sectorul public, dar și din cel privat, față de alte persoane juridice sau fizice, față de bugetul statului, bănci, organisme de asigurare și protecție socială, personalul propriu etc., atât în faza de angajare, cât și în faza de plată.

Pentru unitățile cu activitate economică (regii autonome, societăți naționale, societăți comerciale, organizații cu scop lucrativ etc.), în categoria acestor operațiuni se cuprind:

- încheierea contractelor cu partenerii interni și externi;
- încasările și plățile de orice natură, efectuate în numerar sau prin bancă, în lei sau în valută, cu persoane fizice sau juridice;
- trecerea pe cheltuieli, pe fondurile speciale sau pe rezultate a unor sume care conduc la diminuarea profitului sau a capitalului social;
- închirierea, concesiunea sau gajarea de bunuri, subunități sau unități componente.

În mod analog, la unitățile cu profil bugetar, se supun controlului financiar preventiv toate operațiunile ce privesc obținerea, utilizarea și justificarea creditelor bugetare, după cum urmează:

- deschiderile de credite bugetare;
- repartizarea creditelor pe unități și instituții subordonate;

¹ Normele M.F. nr. 63943/1991 aprobate prin H.G. nr. 720/1991, publicate în Monitorul Oficial nr. 75 din 24 aprilie 1992, pct. 4.

- alimentările cu sume din alocațiile bugetare pentru finanțarea cheltuielilor de capital;
- propunerile de suplimentare a unor venituri prevăzute a fi suportate pe seama alocațiilor bugetare;
- modificarea repartizării pe trimestre a veniturilor și cheltuielilor bugetare;
- virările de credite bugetare în cadrul capitolului de cheltuieli.

Aceste seturi de operațiuni vor putea fi adaptate și completate, în funcție de specificul activității și de structurile de organizare ale fiecărei unități.

Toate documentele ce conțin operațiuni din categoria celor enumerate mai sus, însoțite de actele justificative corespunzătoare și semnate de șefii compartimentelor de la care emană sau care urmează să efectueze operațiunea în cauză, se prezintă obligatoriu la organele în drept, pentru viza de control financiar preventiv. Vom reveni asupra acestui subiect.

Organizarea controlului financiar preventiv trebuie corelată cu cerințele actualului mecanism economic-financiar și cu necesitățile concrete de administrare eficientă a patrimoniului public și privat. Aceasta înseamnă că organizarea controlului preventiv nu trebuie limitată la unitățile pentru care obligativitatea este stabilită prin norme legale. Toate persoanele juridice care desfășoară activități economico-sociale sunt, cel puțin, interesate să exercite în interiorul lor un control preventiv exigent și eficient, care poate fi organizat pe modelul celui impus pentru sectorul public al economiei și al administrației de stat.

Ca principiu general, controlul financiar preventiv se organizează și se exercită în cadrul tuturor unităților patrimoniale care au personalitate juridică și organe proprii de contabilitate. În această categorie se cuprind: a) ministerele, departamentele și alte organe centrale de stat; b) prefecturile județene și primăriile municipale, orașenești și comunale; c) regiile autonome și societățile naționale; d) societățile comerciale de diverse tipuri; e) băncile și societățile bancare; f) organismele de asigurare și protecție socială; g) instituțiile de stat de subordonare centrală și locală (inclusiv cele

financiare și cele de jurisdicție); h) organizațiile și uniunile cooperatiste, sindicale, profesionale și social-obștești.

La nivelul fiecărei unități patrimoniale, indiferent de natura și nivelul acesteia, controlul financiar preventiv se organizează și se exercită în cadrul compartimentului cu atribuții financiar-contabile. De altfel, conducătorul acestui compartiment, respectiv directorul financiar-contabil¹ sau asimilații săi, este în toate cazurile titularul vizei de control financiar preventiv. Atunci când titularul lipsește din unitate, controlul se exercită de înlocuitorul său legal sau de drept. De asemenea, atunci când volumul sau complexitatea operațiunilor patrimoniale justifică o asemenea măsură, controlul preventiv poate fi efectuat și de alte persoane din cadrul compartimentului (deci, care îndeplinesc în unitatea respectivă atribuții contabile sau financiar-contabile). Acestea sunt cunoscute sub numele de persoane împuternicite, sunt stabilite nominal de conducerea unității (la propunerea titularului de viză), cu precizarea obligatorie a operațiunilor a căror verificare preventivă este de competența lor². Ca excepție de la regulă, la unitățile foarte mari, controlul financiar preventiv poate fi organizat sub forma unor compartimente (birouri sau servicii) specializate, distincte. De bună seamă că organizarea unor asemenea compartimente specializate nu degreveză pe titularul de viză de sarcinile ce îi revin pe linia îndru-

¹ Vezi Legea contabilității nr. 82/1991, art. 11, care prevede că respectivul compartiment este condus de către directorul financiar-contabil, contabilul șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție.

² În legătură cu delegarea autorității de exercitare a unora dintre atribuțiile de control financiar preventiv, legislația noastră stabilește câteva restricții, în sensul că: a) nu pot fi împuternicite persoanele care, prin natura muncii lor, participă la efectuarea operațiunii sau la întocmirea și contabilizarea documentelor controlate; b) persoanele împuternicite să exercite control financiar preventiv trebuie să aibă o pregătire profesională de factură economică și experiența necesară, să îndeplinească condițiile de cinste și corectitudine, să nu fi suferit condamnări sau să se afle în curs de urmărire ori judecată penală pentru infracțiuni prin care s-au produs daune patrimoniale persoanelor fizice sau juridice.

Vezi în acest scop: Normele M.F. nr. 63943/1991, pct. 2 și 3.

mării și coordonării activității și nici de obligația asigurării actelor normative și a documentației necesare în munca de control.

Organizarea efectivă a activității de control financiar preventiv va înregistra unele particularități de la o unitate patrimonială la alta, în funcție de mărimea sau nivelul acestora, de complexitatea operațiunilor patrimoniale și de condițiile specifice, dar va păstra o linie generală de comportament, valabilă pentru toți agenții economici. În practică, acest lucru se realizează prin intermediul unor acte de dispoziție de ordine interioară (Decizii sau Ordine emise de conducerea unității) care vor cuprinde obligatoriu principalele elemente necesare organizării controlului financiar preventiv, cum sunt:

a) titularul vizei de control financiar preventiv (conducătorul compartimentului cu atribuții financiar-contabile) și înlocuitorul său legal sau de drept;

b) persoanele împuternicite să exercite control financiar preventiv, cu indicarea funcției acestora în unitate, precum și a operațiunilor sau documentelor repartizate în competența lor;

c) obiectivele ce trebuie urmărite cu ocazia controlului, pentru fiecare operație, document sau categorie de documente în parte;

d) nomenclatorul șefilor de compartimente specializate și înlocuitorilor acestora (care au dreptul să semneze documentele supuse controlului financiar preventiv) și specimenele lor de semnături;

e) termenele maxime, diferențiate pe operații, în cadrul cărora urmează a se efectua verificarea și a se acorda sau refuza viza de control financiar preventiv.

De asemenea, ordinul sau decizia de organizare trebuie să cuprindă precizarea expresă că operațiile care, potrivit legii, se supun controlului financiar preventiv nu pot fi executate și nu vor fi înregistrate în contabilitate dacă nu au primit în prealabil viza necesară. Aceste operațiuni vor fi evidențiate distinct, chiar și atunci când efectuarea lor a fost aprobată în mod expres de conducerea unității.

Pe de altă parte, activitatea de control financiar preventiv prezintă o importanță deosebită pentru corecta administrare a

patrimoniului public și privat. Din această cauză legislația noastră stabilește nu numai obligații, dar și răspunderi și sancțiuni ce cad în sarcina tuturor persoanelor care participă, într-un fel sau altul, la declanșarea, avizarea, aprobarea, efectuarea și înregistrarea operațiunilor economice patrimoniale. Astfel, potrivit normelor în vigoare¹, constituie contravenții și se sancționează cu amenzi următoarele încălcări ale Normelor de organizare și exercitare a controlului financiar preventiv:

a) neemiterea în termen a actelor administrative privind modul de organizare și exercitare a controlului financiar preventiv;

b) atribuirea exercitării controlului financiar preventiv unor persoane, fără a se fi obținut în prealabil relații scrise cu privire la antecedentele penale ale acestora, sau ale căror antecedente duc la interzicerea împuternicirii lor;

c) întocmirea și prezentarea la viza de control financiar preventiv a unor documente în care sunt consemnate operații fără bază legală sau date nereale;

d) acordarea vizei de control financiar preventiv unor documente ce conțin operații prin care se încalcă reglementări în vigoare;

e) refuzul nejustificat de a acorda viza de control financiar preventiv pentru operațiuni legale;

f) înregistrarea în contabilitate a operațiunilor care, potrivit legii, sunt supuse controlului financiar preventiv, dar care nu poartă viza de control a persoanelor în drept sau aprobarea organelor competente;

g) nesesizarea organelor stabilite prin Norme, de către titularul vizei de control financiar preventiv, în cazurile de refuz de viză, pentru care conducerea unității dispune efectuarea operațiunilor.

Constatarea contravențiilor și aplicarea sancțiunilor se face de către organele controlului financiar de stat și alte organe împuternicite de Ministerul Finanțelor, de către organele proprii de control financiar de gestiune și chiar de către conducătorul

¹ Hotărârea Guvernului României nr. 720/1991, art. 2 și 3.

compartimentului financiar-contabil (numai pentru abaterile săvârșite de personalul din subordinea sa, respectiv cele prevăzute la lit. c) și f) de mai sus).

C. Controlul gestionar

Controlul gestionar este un control complex care vizează în principal administrarea corectă a patrimoniului din cadrul fiecărui agent economic, indiferent de forma juridică și de modul concret de organizare al respectivilor agenți. El acționează ca un sistem de autoapărare și este, în esența lui, un control de factură contabilă sau o revizie contabilă, fără a se limita însă la verificarea rezultatelor finale și eventual a celor intermediare ale operațiunilor din contabilitate.

Necesitatea acestui control decurge din cerința ca fiecare agent economic (în totalitatea lui), ca și fiecare subdiviziune din structura organizatorică și fiecare gestiune relativ independentă să fie supuse periodic unui control analitic (cunoscut și sub numele de control de fond). Spre deosebire de celelalte forme ale controlului propriu (care au caracter de continuitate și se exercită de organe din interiorul sistemului controlat), controlul gestionar sau de fond se efectuează de regulă o singură dată pe an, cuprinzând totalitatea operațiunilor economice și financiare care au avut loc de la precedentă verificare până la zi și se exercită de organe situate la un nivel imediat superior în ierarhia sistemului.

Pe de altă parte, în vederea evitării unor confuzii care se mai produc în teoria și practica noastră economică, subliniem de la început distincția ce trebuie făcută între controlul gestionar (de fond) și controlul gestiunilor de valori materiale sau bănești. Controlul gestionar are o arie mult mai largă de cuprindere, înglobând toate problemele care se referă la activitatea economică și financiară a agenților economici, în timp ce controlul gestiunilor se limitează la inventarierea bunurilor și eventual verificarea operațiunilor de primire, păstrare, conservare și eliberare a lor. În aceste condiții, controlul sau verificarea gestiunilor reprezintă doar o parte sau o latură a controlului gestionar (de fond).

Conținutul activității de control gestionar poate avea mai multe

accepțiuni, iar modalitățile concrete de organizare și exercitare înregistrează deosebiri esențiale de la un sistem economic la altul. Pot fi utile pentru noi câteva exemplificări în acest sens.

Astfel, în *S.U.A.*, de pildă, sarcinile de control gestionar revin în principal serviciilor de control intern¹ din cadrul fiecărei firme. De fapt, americanii utilizează două noțiuni distincte:

a) Noțiunea mai largă de control intern, conceput ca instrument al conducerii, prin care aceasta urmărește îndeplinirea tuturor autorizărilor și responsabilităților pe care le-a delegat, respectiv calitatea muncii de conducere, de coordonare și de execuție. Acest control acționează atât post-factum (în care caz el implică constatarea neregulilor, identificarea erorilor și stabilirea măsurilor de corecție), cât și ante-factum (în care caz presupune crearea unui post căruia i se încredințează sarcina de a verifica, înainte de începere, condițiile în care urmează să se desfășoare un proces. În sensul său larg, controlul intern nu se limitează la urmărirea lucrărilor de contabilitate (cum se obișnuiește în general), ci se extinde asupra tuturor activităților importante, cum ar fi aprovizionarea, desfacerea, evaluarea, calitatea informațiilor etc.

b) Noțiunea mai restrânsă de control financiar intern, prin care se urmărește dacă politicile organizației și metodologiile de lucru și control ale compartimentului financiar-contabil sunt corect aplicate. Și totuși, controlul financiar intern al americanilor are o sferă mai largă decât expertiza contabilă (efectuată prin experți autorizați independenți) și folosește metode mai ample, fără a depăși însă cadrul verificărilor interne de factură contabilă și financiară.

În *Franța*, noțiunea de control intern coincide numai parțial cu cea de control de gestiune. Nici măcar în privința controlului intern, opiniile nu sunt într-un totu concordante. Potrivit Ordinului

¹ Vezi H.B. Maynard, *Conducerea activității economice*, vol. V, partea a doua, Ed. Tehnică, București, 1974, pp. 306-316; vezi și A.A. Arens, J.K. Loebbecke, *Auditing: An Integrated Approach*, Prentice-Hall, New Jersey, 3rd Edition, 1984, p. 268 și urm.

Experților Contabili, controlul intern reprezintă “ansamblul securităților ce contribuie la ținerea sub control a întreprinderii. Acesta are drept scop pe de o parte să asigure protecția sau apărarea patrimoniului și calitatea informațiilor, iar pe de altă parte să asigure aplicarea deciziilor conducerii și să favorizeze ameliorarea performanțelor. El se manifestă prin modul de organizare, prin metodele și procedurile fiecăreia dintre activitățile întreprinderii, urmărind în principal menținerea perenității acesteia”¹. Pentru Compania Națională a Comisarilor de Conturi, controlul intern este constituit din ansamblul măsurilor de control, contabil sau de altă natură, pe care conducerea îl definește, aplică și supraveghează sub propria responsabilitate, pentru a asigura protecția patrimoniului întreprinderii și fiabilitatea înregistrărilor contabile, precum și a conturilor anuale care rezultă din ele. Controlul intern trebuie să fie, înainte de toate, o preocupare a conducătorului unității. Este obligația lui să asigure în întreprindere proceduri de control la nivelul fiecărei operații, dispoziții generale privind separarea sarcinilor, condițiile de acces la bunuri și resurse, supervizarea operațiunilor. Absența sau insuficiența controlului intern provoacă întreprinderilor franceze mari dificultăți, atunci când acestea sunt supuse controlului extern al comisarilor de conturi, experților contabili sau organelor fiscale.

În ce privește conceptul de “control de gestiune”, acesta implică o viziune mai largă, fiind definit ca “un ansamblu de proceduri clare și precise care permit asigurarea că acțiunile ce urmează a fi întreprinse pentru atingerea obiectivelor fixate sunt eficiente și eficace”². Scopul acestui control este de a modela conduita întreprinderii, întărindu-i puterea de prevedere a evenimentelor viitoare și adaptarea la o situație mereu evolutivă. Ca mijloace de acțiune, controlul de gestiune pune la dispoziția conducerii și a celorlalți responsabili date cifrice periodice, care permit declanșarea rapidă

¹ *Dictionnaire de la comptabilité*, La Villeguérin Editions, Paris, 1989, p. 338.

² Janine Meyer, *Economie d'Entreprise*, Dunod, Paris, 1983, pp. 139-140.

a măsurilor corective. Aceste date și tehnicile utilizate pentru obținerea lor țin de domeniul contabilității analitice (calculația costurilor) și gestiunii bugetare, dar pot ajunge în unele cazuri până la elaborarea tablourilor de bord care permit urmărirea periodică a indicatorilor ce caracterizează buna sănătate economică și financiară a întreprinderii. De altfel, complexitatea acestor tehnici, care țin la rândul lor de mărimea întreprinderii, va genera un anumit tip de control de gestiune, care poate reprezenta:

- fie simpla supraveghere a evoluției câtorva indicatori valorici, aleși în funcție de activitatea întreprinderii și de obiectivele sale (așa cum sunt veniturile curente, cheltuielile, costurile, marjele de diverse tipuri, rezultatele etc.);
- fie compararea valorilor constatate cu valorile prestabilite, pentru același fenomen sau element;
- fie controlul de gestiune în sensul deplin al cuvântului, pornind de la o gestiune bugetară (conducerea și controlul prin bugete)¹.

Controlul de gestiune este un sistem aplicabil tuturor tipurilor de structuri, dar mai ales structurilor descentralizate, în care el acționează ca o funcție complementară a delegării de responsabilități.

În Anglia, controlul gestiunii întreprinderilor se realizează în principal prin profesioniștii contabili, care sunt de două feluri: auditors (care vor să însemne verificatori, revizori, controlori, cen-zori) și accountants (care echivalează în limba română cu noțiunea de experți).

În Germania, pe lângă organele specializate în controlul contabil (experții economici care pot fi asimilați cu experții noștri contabili, dar și verificatorii conjurați ai contabilității, cunoscuți și sub numele mai vechi de Bilanzprüfer - verificator de bilanț) care intervin numai la sfârșitul anului, întreprinderile au și organe proprii

¹ Vezi detalii în Henri Bouquin, *Le contrôle de gestion*, Presse Universitaires de France, Paris, 1991, p. 241 și urm.

de supraveghere a gestiunii (Aufsichtsrat), a căror misiune se apropie de cea a consilierilor conducerii.

În Italia, controlul gestiunii întreprinderii este în primul rând un control intern, cu accent pe controlul mărimilor cantitative (mai ales la firmele mici), fără a exclude controlul extern sau exogen, reprezentat de controlul bilanțurilor, activitate coordonată de către Consiliul Național al Experților Contabili (CNDC - Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti) și Consiliul Național al Contabililor Autorizați (CNR - Consiglio Nazionale dei Ragionieri).

În România, controlul gestionar vizează în principal respectarea normelor legale privitoare la gestionarea și gospodărirea mijloacelor materiale și bănești, pe baza operațiunilor înregistrate în contabilitate și a documentelor din evidențele tehnico-operative. El este numai parțial reglementat prin norme juridice și poate îmbrăca mai multe forme de organizare. Astfel, Legea nr. 30/1991 privind organizarea și funcționarea controlului financiar prevede obligația organelor administrației de stat (respectiv a ministerelor, a departamentelor, a altor organe centrale, a prefecturilor județene și a primăriei municipiului București) de a organiza un “control financiar de gestiune” asupra patrimoniului propriu, iar pentru agenții economici (respectiv regii autonome, societăți comerciale, asociații și alte persoane juridice cu activități economico-sociale) fixează numai obligația de a organiza un “control financiar propriu”, potrivit legii, precum și a prevederilor din statutele proprii (vezi art. 2 și 3). Pe de altă parte, în aplicarea art. 21 din Legea nr. 30/1991, Ministerul Finanțelor este în drept să emită norme unitare de organizare și exercitare a controlului financiar propriu pentru sectorul de stat¹, norme care se aprobă prin hotărâre a guvernului și care consacră noțiunea de “control financiar de gestiune”.

Prin urmare, în România, principala formă de organizare a

¹ Vezi Normele nr. 63943 din 30 septembrie 1991 privind modul de organizare și exercitare a controlului financiar propriu, aprobate prin H.G. nr. 720 din 10 septembrie 1991, publicată în Monitorul Oficial nr. 75 din 24 aprilie 1992.

controlului gestionar, reglementată juridic, este aceea a *compartimentelor de "control financiar de gestiune"*. Asemenea compartimente se organizează:

a) La nivelul ministerelor, departamentelor, altor organe centrale, la prefecturile județene și primăria municipiului București pentru:

- controlul patrimoniului propriu;
- controlul veniturilor realizate și al cheltuielilor efectuate din creditele bugetare alocate de către instituțiile de stat subordonate lor;

- controlul legalității și eficienței cheltuirii fondurilor de către regiile autonome din profilul lor de activitate.

b) La regiile autonome, în categoria cărora includem și societățile naționale, pentru:

- controlul gestiunilor proprii;
- controlul anual de fond al uzinelor, fabricilor, serviciilor, sucursalelor și altor subunități din structura lor organizatorică.

c) Deși normele în discuție nu prevăd expres acest lucru, în temeiul art. 1 din H.G. nr. 720/1991 trebuie să includem aici și instituțiile publice de stat de subordonare centrală și locală, sau măcar pe cele de talie mare, care au multe gestiuni sau subunități operative.

Controlul financiar de gestiune funcționează în compartimente distincte plasate în subordinea directă a conducerii superioare din fiecare unitate patrimonială, respectiv a ordonatorilor de credite principali, secundari și terțiari în cazul administrației de stat și instituțiilor publice și a directorilor generali în cazul regiilor autonome. Dacă societățile comerciale (îndeosebi cele la care statul deține o parte din capital) sau alți agenți economici vor opta pentru această formă de organizare a controlului gestionar, vor trebui să respecte regula subordonării compartimentelor proprii la cel mai înalt nivel.

Compartimentele de control financiar de gestiune sunt încadrate cu revizori contabili care au sarcini exclusive de efectuare a controlului la termenele și în condițiile stabilite de lege. Asta înseamnă că nimeni și sub nici un motiv nu poate utiliza organele de

control gestionar pentru îndeplinirea altor misiuni. Controlul gestionar se efectuează cel puțin o dată pe an (cu excepția unor unități sau gestiuni reduse ca volum, pentru care conducerea poate aproba ca acestea să fie controlate la perioade mai mari, fără a putea depăși însă doi ani de la precedenta verificare). De asemenea, controlul se efectuează în totalitate sau prin sondaj, în raport cu volumul, valoarea și natura bunurilor, posibilitățile de sustragere, condițiile de păstrare și gestionare, precum și de frecvența abaterilor constatate anterior. În cazul controlului prin sondaj, acesta va cuprinde un număr reprezentativ de repere și documente, care să permită constatări și concluzii temeinice cu privire la respectarea normelor din domeniul financiar, contabil și gestionar.

Conținutul "controlului financiar de gestiune", așa cum este el conceput prin Normele Ministerului Finanțelor pentru sectorul de stat, este dat de obiectivele sale, care vizează în principal respectarea normelor legale cu privire la:

a) existența, integritatea, păstrarea și paza bunurilor și valorilor de orice fel și deținute cu orice titlu de către unitatea patrimonială controlată;

b) utilizarea valorilor materiale în activitatea unității, inclusiv operațiunile de casare și declasare a bunurilor;

c) efectuarea încasărilor și plăților de orice natură, în numerar sau prin cont, în lei sau în devize, inclusiv a salariilor și a reținerilor din acestea;

d) întocmirea și circulația documentelor primare, evidențelor tehnic-operative și a registrelor contabile.

Prin actele de dispoziție de ordine interioară (Ordine sau Decizii privind modul de organizare a controlului financiar propriu), ministerele, departamentele, prefecturile, instituțiile publice și regiile autonome vor detalia aceste obiective în funcție de specificul activității și de structura lor organizatorică, putându-le chiar completa cu obiective noi, cum ar fi de exemplu:

- efectuarea inventarierilor periodice și corecta înregistrare a rezultatelor inventarierii;

- respectarea statutului juridic al documentelor cu regim special;

- încadrarea gestionarilor și constituirea garanțiilor materiale;
- aplicarea măsurilor preventive în administrarea patrimoniului;
- realizarea drepturilor și îndeplinirea obligațiilor bănești, financiare și fiscale;
- îndeplinirea măsurilor dispuse cu ocazia controalelor anterioare.

Pentru buna funcționare a controlului intern, șefii compartimentelor de control financiar de gestiune participă de drept la ședințele consiliului de administrație al unității în care funcționează, atunci când se dezbate probleme financiar-contabile sau care privesc apărarea integrității patrimoniului. De asemenea, aceștia informează semestrial consiliile de administrație asupra realizării programului de control, a constatărilor făcute și a măsurilor luate, propunând, dacă este cazul, și alte măsuri ce depășesc competențele lor.

Pe de altă parte, organizarea și exercitarea controlului financiar de gestiune generează o suită de obligații și răspunderi specifice. Fenomenul se explică atât prin importanța acestei activități, cât și prin necesitatea desfășurării ei eficiente. Asemenea obligații și răspunderi revin, în mod diferențiat, conducătorilor de unități care organizează compartimente de control, conducătorilor și salariaților din unitățile controlate, persoanelor cu atribuții de control (respectiv revizorilor contabili).

Astfel, conducătorii de unități în care se organizează controlul gestionar au obligația să asigure necesarul de posturi pentru îndeplinirea integrală a sarcinilor de control anual, să încadreze aceste posturi cu personal de specialitate, să vegheze ca organele de control să fie utilizate exclusiv pentru executarea misiunilor specifice lor, să analizeze periodic activitatea de control gestionar și să dispună măsurile ce decurg din controalele efectuate.

La rândul lor, conducătorii și salariații din unitățile supuse controlului gestionar au următoarele obligații legale¹:

- a) să pună la dispoziția controlului registrele, actele și piesele justificative, corespondența și alte asemenea documente;

¹ Vezi Normele nr. 63943/1991 ale M.F., pct. 21.

b) să prezinte, pentru control, valorile de orice fel pe care le gestionează sau pe care le au în păstrare;

c) să elibereze documentele solicitate, în original sau în copii certificate, atunci când organele de control dispun ridicarea acestora;

d) să dea informații și explicații, verbale sau scrise, după caz, în legătură cu problemele ce fac obiectul controlului;

e) să semneze, cu sau fără obiecții, actele de control întocmite și să comunice, la termenele fixate, stadiul aplicării măsurilor dispuse în urma controlului;

f) să acorde sprijin și să creeze condițiile necesare bunei desfășurări a controlului și să-și dea concursul la clarificarea constatărilor.

În sfârșit, salariații împuterniciți cu exercitarea controlului financiar de gestiune vor fi ținuti să răspundă disciplinar, contravențional sau chiar penal, după caz, în situații cum sunt:

a) nu efectuează controlul, conform programului de activitate aprobat;

b) înscriu în actele de control date sau fapte nereale ori inexacte sau, cu bună știință, nu consemnează toate deficiențele constatate;

c) lucrează cu superficialitate, nesemnaland încălcarea legilor în vigoare și nu stabilesc răspunderi potrivit normelor legale;

d) dispun măsuri care produc prejudicii, prin interpretarea sau aplicarea greșită a dispozițiilor legale;

e) nu întocmesc și nu înaintează la termenele stabilite actele de control și de valorificare a acestuia;

f) nu iau sau nu propun măsurile necesare pentru înlăturarea lipsurilor și abaterilor consemnate în actele de control;

g) nu îndeplinesc sau îndeplinesc defectuos sarcinile ce le revin, potrivit normelor de organizare și exercitare a controlului gestionar.

În prima parte a acestui paragraf, am convenit că, în România, controlul gestionar poate îmbrăca și alte forme de organizare decât cea a compartimentelor de control financiar de gestiune, care este reglementată din punct de vedere juridic pentru sectorul public.

Astfel, la întreprinderile cu activitate comercială sau la alți agenți economici, a căror structură organizatorică cuprinde un număr mare de gestiuni independente, se pot organiza compartimente ale revizorilor de gestiuni, care vor avea ca sarcină principală inventarierea și controlul mărfurilor, ambalajelor, sau ale altor mijloace materiale, precum și ale valorilor bănești. Evident, atribuțiile acestor organe nu se identifică întru totul cu cele ale revizorilor contabili, dar acoperă o mare parte din sarcinile și obiectivele controlului gestionar de fond, mai ales a celor referitoare la apărarea și consolidarea patrimoniului, integritatea, mișcarea și modul de utilizare a valorilor materiale și bănești.

Necesitatea revizorilor de gestiuni decurge în primul rând din particularitățile circulației mărfurilor, din amploarea și diversitatea gestiunilor comerciale (care vehiculează un volum enorm de bunuri materiale și mijloace bănești), din caracterul colectiv al celor mai multe gestiuni, precum și din faptul că unitățile comerciale cu amănuntul utilizează, în contabilitatea de gestiune, evidența mărfurilor și ambalajelor după metoda global-valorică, iar unitățile din categoria celor mici și mijlocii pot utiliza chiar în contabilitatea financiară metoda inventarului intermitent.

Deși mai restrânsă ca arie de cuprindere decât activitatea revizorilor contabili, munca revizorilor de gestiuni nu trebuie totuși confundată cu sarcinile ce revin unor simple comisii de inventariere.

În principiu, activitatea revizorilor de gestiuni cuprinde trei grupe mari de sarcini sau de atribuții principale, după cum urmează:

a) stabilirea existenței faptice a valorilor materiale și bănești, operațiune care se realizează prin inventarierea gestiunilor;

b) verificarea justetei soldurilor scriptice din evidențele operative și din contabilitate, lucrare ce are la bază controlul documentar asupra tuturor operațiunilor de intrare și ieșire a mărfurilor și ambalajelor (controlul rulajelor);

c) determinarea și regularizarea diferențelor de inventar, operațiune ce implică prelucrări și calcule specifice legate de compensarea minusurilor cu plusurile de inventar, acordarea perisabilităților și altele asemenea lor.

Evident, cu ocazia îndeplinirii acestor sarcini de bază, revizorii de gestiuni pot controla și alte aspecte, complementare, cum sunt: asigurarea și respectarea condițiilor de depozitare, de conservare, de manipulare și de pază a mărfurilor și a ambalajelor; legalitatea prețurilor practicate; respectarea normelor legale ce reglementează primirea și eliberarea bunurilor din gestiuni (cunoscut fiind că asemenea operațiuni nu pot fi făcute decât pe bază de acte legale, prin măsurarea sau cântărirea efectivă, potrivit destinației lor etc.); respectarea limitelor minime și maxime de stocuri; identificarea unor stocuri fără mișcare, de prisos, cu mișcare lentă, greu vandabile, inutilizabile sau deteriorate (demodate, dezasortate, desperecheate, cu termenul de garanție depășit); modul de ținere a evidențelor operative organizate la gestiuni și de conducere a contabilității analitice și sintetice.

Ca regulă generală, sarcina organizării compartimentelor revizorilor de gestiuni revine conducătorilor de unități patrimoniale, iar conducerea și îndrumarea nemijlocită a muncii de control revine directorilor financiari-contabili, în subordinea cărora funcționează aceste compartimente. La întreprinderile comerciale mari, la care numărul de revizori permite constituirea acestora într-un birou sau serviciu (potrivit normelor proprii de structură), conducerea operativă a activității se poate realiza printr-un șef de compartiment; în celelalte cazuri, atribuțiile stabilite pentru funcția respectivă se exercită direct de către conducătorul compartimentului financiar-contabil.

În aceste condiții, conducătorii unităților în care funcționează revizori de gestiuni, prin intermediul conducătorilor de compartimente financiar-contabile, sunt obligați să asigure: realizarea integrală a sarcinilor de inventariere și control; planificarea muncii și evidența activității desfășurate; condiții corespunzătoare de lucru pentru efectuarea unor revizii operative și de bună calitate (adică repartizarea personalului necesar pentru manipularea bunurilor care se inventariază, dotarea cu aparatură de măsurare și identificare, asigurarea echipamentului de protecție și a instrumentelor de calcul etc.); păstrarea actelor de control; supracontrolul prin sondaj al

inventarierilor făcute de revizori; valorificarea constatărilor și înregistrarea diferențelor de inventar; analiza periodică a activității și rezultatelor controlului. La rândul lor, șefii compartimentelor revizorilor de gestiuni au sarcini legate de elaborarea proiectelor de program, îndrumarea revizorilor la locul de muncă, asigurarea întocmirii corecte și la timp a dosarelor de inventariere, asistența de specialitate, instruirea și documentarea revizorilor, raportarea periodică a activității de control. În același timp, ei au obligația să participe, în limita timpului disponibil, la acțiunile de inventariere propriu-zisă a gestiunilor.

Activitatea de control a revizorilor de gestiuni face obiectul unor evidențe specifice și a unor raportări periodice către organele de control gestionar de fond ale forului tutelar (acolo unde există asemenea raporturi de subordonare). Ca indicatori specifici, se urmăresc: numărul gestiunilor controlate; valoarea plusurilor de inventar înregistrate; diferențe de preț sau sume plătite în plus recuperate; valoarea pagubelor materiale descoperite de revizori; lichidarea de stocuri de prisos sau nenecesare determinate prin control; sancțiuni aplicate; dosare înaintate spre urmărire sau cercetare penală. Reținem și faptul că, în cazul structurilor ierarhizate (regii autonome, instituții publice), activitatea revizorilor de gestiuni se verifică și de către organele de control financiar de gestiune ale unității tutelare, cu ocazia verificării anuale de fond a unității patrimoniale în cadrul căreia funcționează respectivul compartiment. De altfel, eficiența controlului gestionar exercitat prin revizorii de gestiuni depinde, în mare măsură, nu numai de asigurarea unui cadru intern adecvat, dar și de modul în care este condusă, îndrumată și urmărită această activitate de către factorii responsabili din întregul sistem organizatoric.

Alte particularități în organizarea controlului gestionar propriu vom întâlni la organizațiile cooperatiste, sindicale, profesionale sau social-obștești. Prin statutele lor de organizare, aceste organizații (care administrează fonduri proprii ori alocate de la buget), sunt obligate să aleagă (odată cu alegerea organismelor de conducere) și organe proprii de control, cunoscute sub numele de comisii

de revizie sau (cu preponderență în ultimul timp) comisii de cenzori. La nivelurile de bază (cooperative, organizații, fundații, asociații) membrii acestor comisii sunt cooperatori, sindicaliști, artiști etc. și desfășoară, în cele mai multe cazuri, o activitate onorifică, motiv pentru care sus-menționatele forme de control propriu ar putea fi incluse în categoria controlului social-obștesc.

Considerăm că este esențial de reținut faptul că, deși sunt denumite oficial "**comisii de cenzori**", aceste organe nu se identifică cu cenzorii societăților comerciale, nici din punctul de vedere al statutului juridic și nici prin prisma sarcinilor profesionale care le revin.

Comisiile de revizie (sau de cenzori) sunt, în esența lor, organe proprii de verificare gestionară, specifice organizațiilor enumerate mai sus, care controlează periodic sau inopinat activitatea gospodărească și financiară a organelor de conducere, înregistrarea veniturilor realizate, respectarea normelor de efectuare a cheltuielilor, modul de păstrare și gestionare a bunurilor ce sunt proprietatea respectivelor organizații.

În cazul organizațiilor cu structuri ierarhizate (cuprinzând, de exemplu, uniuni sau federații județene, uniuni naționale), organele proprii de control gestionar pot cuprinde și revizori specializați, care au calitatea de salariați și sarcini exclusive de control. Dacă la nivelurile de bază, membrii comisiilor de revizie sau de cenzori se aleg de către adunările generale, la nivelurile superioare, revizorii pot fi desemnați în conferințele județene sau naționale, dar pot fi numiți (respectiv încadrați, prin concurs) de către organele de conducere alese.

Potrivit prevederilor statutare, în urma acțiunilor de verificare gestionară, comisiile de revizie (sau de cenzori) întocmesc procese verbale în care prezintă constatările și rezultatele controlului și fac consiliilor de conducere propuneri de măsuri pentru îmbunătățirea muncii, recuperarea eventualelor prejudicii, sancționarea celor vinovați. De asemenea, comisiile sunt obligate să prezinte adunărilor generale sau conferințelor rapoarte de activitate, în mod periodic sau ori de câte ori este nevoie. În sfârșit, atunci când constată abateri grave, comisiile de revizie sau de cenzori pot cere con-

vocarea adunărilor generale ale cooperatoarelor, sindicaliştilor, organizaţiilor profesionale, uniunilor de creaţie, societăţilor ştiinţifice ori academice, cluburilor sau asociaţiilor sportive, caselor de ajutor reciproc, asociaţiilor de locatari etc.

2.3.3. *Controlul extern independent sau neutru*

În mod normal, dacă am ţine seama de conţinutul propriu-zis al activităţii la care ne referim, această a treia treaptă din structura organizatorică şi funcţională a sistemului de control economic-financiar ar trebui să fie denumită sintetic “auditul financiar-contabil”. Dar, cum suntem încă în faza de organizare a controlului, al cărei obiectiv esenţial îl constituie prezentarea şi caracterizarea principalelor forme şi organisme de control, ne vom limita la aceste aspecte, urmând ca problemele de fond ale auditului financiar şi expertizei contabile să fie tratate ca module distincte în cadrul unui viitor manual, pe care îl dorim cât mai curând finalizat.

Controlul extern independent sau neutru este, în esenţa lui, un control de factură contabilă, efectuat de profesionişti ai domeniului, în scopul creşterii utilităţii şi credibilităţii informaţiilor financiar-contabile difuzate de întreprindere în exterior sau, mai exact spus, pe care întreprinderea este obligată, este dispusă ori este interesată să le facă publice pentru uzul terţilor. Pentru a putea deveni garanţi ai realităţii şi exactităţii datelor, ai sincerităţii şi fidelităţii conturilor anuale, cei care efectuează controlul, respectiv examinarea profesională a informaţiei contabile, trebuie să fie persoane neutre, independente, atât faţă de întreprinderea ce face obiect al analizei lor, cât şi faţă de beneficiarii opiniei pe care o formulează, adică utilizatorii respectivelor informaţii.

Prin urmare, nu vom include aici toate controalele externe, efectuate de persoane sau organe din afara întreprinderii. Cu titlu de exemplu, vom admite că şi organele de control ale statului sunt exterioare şi independente faţă de întreprinderea pe care o controlează, dar nu sunt neutre în raport cu organismul care a dispus verificarea, sau cu beneficiarul acţiunii de control. Prin statutul lor şi prin mandatul primit, organele de control ale statului sunt obligate să apere interesul public şi, prin urmare, ele vor acţiona în

spiritul acestui interes. O poziție similară o au și inspectorii băncilor, agenții de asigurări, reprezentanții organismelor de protecție socială și alții asemenea lor.

Pe de altă parte, rezultatele unor controale externe pot folosi concomitent unor utilizatori diferiți, cu care controlul are raporturi diferențiate. De pildă, atunci când raportul comisiei de cenzori însoțește bilanțul contabil al unei societăți comerciale la Registrul Comerțului, cenzorii au un statut de deplină independență față de orice persoană fizică sau juridică ce dobândește dreptul de a consulta acel bilanț și de a utiliza informații din el. În schimb, dacă același sau mai ales un alt raport este adresat Adunării Generale a Acționarilor, poziția cenzorilor va fi diferită; cunoscut fiind faptul că ei sunt numiți și pot fi revocați de adunarea generală, ei sunt obligați să prezinte acesteia rapoarte periodice amănunțite și au obligația să execute orice verificare specială cerută în cursul exercițiului. Trebuie să admitem, deci, că numai o parte dintre prerogativele cenzorilor reprezintă un control extern independent. Vom reveni asupra acestui subiect.

Controlul extern independent sau neutru, în concepția pe care am conturat-o mai sus, cuprinde trei module distincte, fiind exercitat de către aceiași profesioniști contabili aflați în una din următoarele trei ipostaze:

- cenzorii societăților comerciale, care asigură așa-zisul control legal al conturilor;
- experții contabili independenți, cabinetele și societățile de expertiză contabilă, care pot efectua controlul conturilor pe bază de contract (auditul contractual);
- cenzorii externi independenți pentru emitenții de valori mobiliare.

A. Cenzorii societăților comerciale

În condițiile actuale din România, cenzorii societăților comerciale pot fi considerați ca reprezentând o combinație între controlul propriu și cel extern al întreprinderii. Fenomenul se explică prin aceea că, atunci când a început reconstrucția mecanismului juridic al economiei de piață, legislativul nostru a acordat prioritate revenirii la unele stări de lucruri existente înainte de epoca comunistă,

neglijând faptul că, între timp, țările din Europa Occidentală și celelalte state capitaliste au evoluat într-un ritm alert, devenind altceva decât ceea ce fuseseră ele însele înainte de război. Evident, când vom ajunge într-o economie de piață consolidată, controlul cenzorial va deveni cu adevărat un control extern independent și va fi tratat în teoria organizării controlului economic-financiar, ca o componentă a auditului financiar-contabil.

Pentru a înțelege mai bine aceste aspecte, credem că este necesară o abordare istorică sau evolutivă. Instituția cenzorilor are o îndelungată tradiție și o istorie proprie. La originile sale (avem în vedere societățile comerciale engleze de la mijlocul secolului trecut), instituția cenzorilor avea rolul de a-i proteja pe asociați/acționari în raporturile lor cu administratorii întreprinderii. Asociații sau acționarii erau în fapt proprietarii și nu le putea fi indiferent modul în care era administrată averea lor. Prin urmare, ei erau interesați și în drept să cunoască starea patrimoniului, mersul operațiunilor și rezultatele întreprinderii, reflectate prin conturile contabile. Evident, o asemenea misiune de control putea fi încredințată unora dintre asociați sau acționari, desemnați de către adunarea generală dintre cei care prezentau garanții de moralitate superioară. Treptat-treptat, cenzorii au ajuns personaje de mare utilitate în viața economică, dar se pune tot mai acut problema pregătirii lor de specialitate sau, mai exact spus, în domeniul financiar-contabil. Așa se face că ulterior s-a apelat tot mai mult la cenzori de formație contabilă, iar mai târziu s-a trecut la atestarea lor publică, ca profesioniști, de către organisme administrative sau instanțe profesionale. În felul acesta, cenzorii au devenit garanți ai realității, fidelității și credibilității documentelor contabile, pentru toți utilizatorii externi de informație contabilă. Condiția esențială pentru satisfacerea acestei cerințe este ca cenzorii să aibă o poziție neutră față de întreprindere și să acționeze ca profesioniști competenți, independenți și pe deplin responsabili pentru munca și pentru opiniile lor.

La noi, activitatea cenzorilor este reglementată, în prezent, prin Legea nr. 31/1990 a societăților comerciale și vizează, în principal, societățile pe acțiuni și cele în comandită pe acțiuni, care sunt

obligate să aibă trei cenzori titulari și tot atâția supleanți. În cazul societăților cu răspundere limitată, statutul lor poate prevedea alegerea unuia sau mai multor cenzori, iar dacă numărul asociaților este mai mare de 15, numirea cenzorilor devine obligatorie, urmând a li se aplica acestora dispozițiile prevăzute de lege pentru cenzorii societăților pe acțiuni. În lipsă de cenzori, fiecare dintre asociați, care nu este administrator, va exercita dreptul de control pe care asociații îl au în societățile în nume colectiv.

Cenzorii se aleg și se numesc de adunarea generală a acționarilor/asociaților, la început de cea constitutivă, iar ulterior de adunările ordinare sau extraordinare. Durata mandatului unui cenzor este de 3 ani, cu precizarea că cenzorii pot fi realeși. Indiferent de natura capitalului, în societățile comerciale cu sediul în România, majoritatea cenzorilor și supleanților trebuie să fie cetățeni români.

Potrivit legislației române, cel puțin unul dintre cenzori trebuie să fie expert contabil sau contabil autorizat¹ (dintre cei cu studii superioare). Dar, potrivit aceleiași legislații, cenzorii (cu excepția celor contabili) trebuie să fie acționari ai societății². Mai mult decât atât, la societățile comerciale în care statul deține cel puțin 20% din capitalul social, unul dintre cenzori va fi recomandat de Ministerul Finanțelor. Acest mod contradictoriu de reglementare juridică a provocat și provoacă încă numeroase contradicții și controverse. Este greu de asamblat o comisie de cenzori unitară, în care unul dintre membri poate avea statut de independent, altul este reprezentant al puterii executive, iar ceilalți fac parte dintre acționari, mai ales dacă avem în vedere și prevederea potrivit căreia, atunci când întocmesc raportul către adunarea generală, "cenzorii vor delibera împreună"³. În prezent se încearcă o ameliorare a situației⁴, în sensul că cenzorii societăților comerciale au obligația

¹ Vezi Legea nr. 31/1990 a societăților comerciale, art. 154.

² Idem, art. 156.

³ Idem, art. 160.

⁴ Vezi H.G.R. nr. 980/11.12.1995 privind verificarea, certificarea bilanțului contabil și prestarea serviciilor în domeniul contabilității, art. 5.

să se înscrie în evidențele filialelor teritoriale ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, în vederea cuprinderii acestora într-un program unitar de instruire pe probleme de verificare a bilanțului contabil.

Cenzorii pot ieși din funcțiune prin revocarea lor, prin renunțarea la mandat sau în alte situații prevăzute de lege (împiedicare fizică sau legală, deces etc.). Revocarea cenzorilor se poate face numai de adunarea generală, cu votul cerut pentru adunările extraordinare. Asta înseamnă că trebuie să fie prezenți acționari ce dețin $\frac{3}{4}$ din capital, iar votul să aparțină acționarilor ce dețin cel puțin $\frac{1}{2}$ din capitalul social. Evident, în acest caz, aceeași adunare generală va desemna un alt cenzor. În celelalte cazuri, la ieșirea din funcțiune a unui cenzor, el va fi înlocuit cu supleantul cel mai în vârstă. Dacă în acest mod numărul cenzorilor nu se poate completa, atunci cenzorii rămași numesc în locurile vacante alte persoane, care vor funcționa provizoriu, până la întrunirea celei mai apropiate adunări generale. Dacă nu mai rămâne în funcțiune nici un cenzor, administratorii vor convoca de urgență adunarea generală, care va proceda la numirea altor cenzori.

În legătură cu numirea și menținerea în funcțiune a cenzorilor, legea prevede și anumite incompatibilități, în sensul că nu pot exercita mandatul de cenzor într-o societate comercială:

- rudele sau afinii, ori soții administratorilor;
- persoanele care primesc, sub orice formă, de la societate ori de la administratori, un salariu sau o remunerație, alta decât indemnizația fixă determinată prin statut sau de către adunarea generală;
- persoanele cărora le este interzisă funcția de administrator, respectiv cele care nu au capacitate de exercițiu și cele care au suferit condamnări pentru delikte în gestiune sau în administrație¹.

În exercitarea mandatului lor, cenzorii au o suită de îndatoriri

¹ Este vorba de condamnări pentru infracțiunile de gestiune frauduloasă, abuz de încredere, fals, înșelăciune, delapidare, mărturie mincinoasă, dare sau luare de mită; vezi Legea nr. 31/1990 cu modificările ulterioare.

fundamentale, dar ei pot îndeplini și alte misiuni sau diligențe.

Principala îndatorire a cenzorilor este aceea că, potrivit legii (art.158), ei "sunt obligați să supravegheze gestiunea societății, să verifice dacă bilanțul și contul de profit și pierderi sunt legal întocmite și în concordanță cu registrele, dacă acestea din urmă sunt regulat ținute și dacă evaluarea patrimoniului s-a făcut conform regulilor pentru întocmirea bilanțului". Despre toate acestea, ca și în privința propunerilor de aprobare a bilanțului și de repartizare a beneficiilor anuale, cenzorii vor întocmi și vor prezenta adunării generale un raport amănunțit. Se precizează și faptul că adunarea generală nu va putea aproba bilanțul contabil și nu va putea da descărcare de gestiune administratorilor, dacă respectivul bilanț nu este însoțit de raportul cenzorilor.

În egală măsură, cenzorii sunt obligați să facă lunar inspecția inopinată a casei și să verifice existența titlurilor sau valorilor ce sunt proprietatea societății sau aparțin terților (primite în gaj, cauciune ori depozit).

Printre obligațiile cenzorilor se numără și aceea de a convoca adunările generale ordinare sau extraordinare, atunci când acestea nu sunt convocate de administratori. În plus, cenzorii sunt obligați și în celelalte cazuri să participe la adunările generale, putând cere chiar înscrierea unor puncte distincte în ordinea de zi.

Tot cenzorii sunt cei care au obligația să constate depunerea regulată a garanțiilor de către administratori.

În sfârșit, legea impune cenzorilor să vegheze ca dispozițiile legii, contractului de societate și statutului să fie întocmai îndeplinite de administratori sau de lichidatori.

Pentru îndeplinirea acestor îndatoriri sau obligații, cenzorii pot lua parte la ședințele administratorilor, dar fără drept de vot. Mai mult, cenzorii au dreptul să obțină de la administratori o situație lunară privind mersul operațiunilor. Pe de altă parte, cenzorii vor aduce la cunoștința administratorilor neregularitățile în administrație și faptele de încălcare a prevederilor legale ori statutare pe care le constată în exercitarea mandatului lor, iar cazurile mai importante vor fi raportate adunării generale. În ceea ce privește

verificarea și certificarea conturilor anuale, reținem obligația administratorilor de a prezenta cenzorilor, cu cel puțin o lună înainte de data fixată pentru adunarea generală, bilanțul contabil (respectiv bilanțul, contul de profit și pierderi și anexa la bilanț), însoțit de raportul de gestiune și de toate documentele justificative¹. Raportul cenzorilor trebuie întocmit cu cel puțin 15 zile înainte de adunarea generală².

Am convenit anterior că cenzorii pot îndeplini și alte misiuni ori diligențe. Astfel, dacă acțiunile societății sunt “acțiuni la purtător”, acționarii care le dețin vor avea drept de vot la adunările generale numai dacă le-au depus la locurile stabilite prin statut sau prin convocare, cu cel puțin 5 zile înainte de data adunării. Cenzorii vor constata, printr-un proces-verbal, depunerea la timp a acțiunilor, care vor rămâne depuse până după adunarea generală, dar nu mai mult de 10 zile de la data ținerii acesteia.

La fel, pentru intrarea în funcțiune a unui administrator, acesta trebuie să-și depună semnătura la Registrul Comerțului, operațiune care este precedată de depunerea garanțiilor cerute de lege (valoarea a 10 acțiuni sau dublul remunerațiilor lunare). Administratorii vor putea proba îndeplinirea acestei obligații pe baza certificatului eliberat de cenzori, din care rezultă depunerea garanției.

Pe de altă parte, administratorii care iau cunoștință de neregularitățile săvârșite de predecesorii lor trebuie să le denunțe cenzorilor; în caz contrar ei vor fi solidar răspunzători. De asemenea, un administrator care se împotrivește unor acte săvârșite sau omisiuni ale celorlalți va fi scutit de răspundere numai dacă a încunoștințat despre aceasta, în scris, pe cenzori. Tot astfel, administratorul care, într-o anumită operațiune, are interese contrare societății trebuie să înștiințeze pe ceilalți administratori și pe cenzori, iar apoi să se abțină de a participa la adoptarea deciziilor ce privesc acea operațiune.

¹ Vezi Legea nr. 31/1990, art. 176.

² Idem, art. 179.

Într-o altă ordine de idei, legea admite că orice acționar are dreptul să reclame cenzorilor faptele ce crede că trebuie cenzurate, iar aceștia au obligația să le verifice. Dacă le găsesc reale, cenzorii le vor avea în vedere la întocmirea raportului lor către adunarea generală¹. Dacă reclamația este făcută de acționari ce dețin 1/4 din capitalul social, cenzorii sunt obligați să prezinte observațiile și propunerile lor, rezultate din verificarea faptelor. Dacă cenzorii socotesc întemeiată și urgentă reclamația făcută de acționarii reprezentând 1/4 din capital, ei au obligația să convoace imediat adunarea generală.

Alte asemenea diligențe revin cenzorilor în legătură cu numirea administratorilor. Astfel, dacă un administrator este în vacanță, ceilalți administratori împreună cu cenzorii (deliberând în prezența a 2/3 și cu majoritatea absolută) procedează la numirea unui administrator provizoriu. Dacă societatea are un singur administrator și acesta este în imposibilitatea de a-și exercita atribuțiile (deces, împiedicare fizică sau legală), numirea provizorie se face de cenzori, iar pentru numirea definitivă se convoacă de urgență adunarea generală.

Pe de altă parte, cenzorilor din societățile comerciale le revin și importante răspunderi, ale căror întindere și efecte sunt determinate de regulile mandatului. Astfel, cenzorii sunt solidar răspunzători față de societate pentru realitatea vărsămintelor făcute de acționari, pentru existența reală a dividendelor plătite, pentru exacta îndeplinire a hotărârilor adunărilor generale și, în general, pentru executarea responsabilă a tuturor îndatoririlor pe care le impune legea, contractul de societate și statutul. De altfel, acesta este motivul pentru care, înainte de intrarea lor în funcție, cenzorii trebuie să depună o garanție reprezentând 1/3 din garanția cerută pentru administratori.

¹ Chestiunea trebuie coroborată cu regula secretului profesional de care sunt ținuti cenzorii, în sensul că este interzis acestora să comunice acționarilor în particular sau terților date referitoare la operațiunile societății, constatate cu ocazia exercitării mandatului lor; vezi Legea nr. 31/1990, art.159.

Potrivit prevederilor actuale, constatările făcute de cenzori în exercitarea mandatului lor și toate deliberările acestora sunt consemnate într-un registru special. În perspectiva lucrurilor, pe măsura perfecționării activității de cenzorat și alinierii acesteia la standardele internaționale, locul acestui registru va fi cu siguranță luat de sofisticatele “dosare de audit” (dosarul permanent și dosarul exercițiului), așa cum vom vedea într-o altă împrejurare.

B. Controlul contractual al conturilor

Societățile comerciale care, potrivit legii, nu sunt obligate să aibă cenzori, dar care au o cifră de afaceri demnă de luat în seamă¹, ca și regiile autonome (dar numai dacă acestea doresc), sunt obligate să aibă conturile anuale (bilanțurile anuale depuse la Registrul Comerțului) certificate de către profesioniști contabili autorizați. În prezent, asemenea competențe revin experților contabili și contabililor autorizați cu studii superioare care au dobândit oficial aceste calități, în condițiile legii. În perspectiva lucrurilor, auditarea și certificarea bilanțurilor contabile se va putea face numai de persoane (experți contabili care au dobândit calitatea de “auditor financiar-contabil” în urma unor programe de formare profesională, care vor dura doi ani și care presupun examene de selecție pentru admiterea la program, participarea la cursurile periodice intensive, probe parțiale pe parcurs, stagii speciale în societăți de expertiză contabilă și evident un examen final.

Pentru satisfacerea obligației legale de a avea conturile anuale certificate, societățile comerciale din categoria celor precizate mai

¹ În alte țări acestea sunt denumite simbolic “întreprinderi de oarecare importanță” și sunt delimitate prin trei elemente de caracterizare: totalul bilanțului, cifra de afaceri și numărul de salariați. Directivele U.E.O. stabilesc pragurile de semnificație pentru primii doi indicatori în ECU, fiecare țară comunitară având latitudinea să-și fixeze cele trei praguri după necesități, utilizând moneda națională. La noi s-a considerat suficient un singur criteriu de departajare, respectiv cifra de afaceri, al cărei prag de semnificație este fixat în prezent la 10 miliarde lei (vezi Hotărârea Guvernului României nr. 483/1996, art. 4, hotărâre care reglementează prestarea serviciilor în domeniul contabilității, verificarea și certificarea bilanțurilor contabile).

sus și regiile autonome care optează pentru o asemenea soluție vor încheia cu profesioniștii contabili contracte de audit, care sunt, în esența lor, contracte civile de prestări servicii. De altfel, acesta este motivul pentru care, spre deosebire de controlul cenzorilor care este un control legal (impus printr-o lege organică), controlul efectuat pe bază de contract de către experții contabili, contabilii autorizați cu studii superioare, cabinetele și societățile de expertiză contabilă, iar în viitor de auditorii financiar-contabili va fi un control sau un audit contractual al conturilor.

În ce privește conținutul acestei activități, vom reveni atunci când ne vom ocupa de expertiza contabilă și mai ales de auditul financiar contabil.

C. Cenzorii externi independenți pentru emitenții de valori mobiliare

În contextul noilor instrumente și mecanisme, specifice economiei de piață, valorile mobiliare și bursele de valori joacă un rol oarecum particular, formând un segment de piață în care riscurile sunt incomparabil mai mari decât în orice altă activitate economică sau financiară.

Valorile mobiliare sunt titluri negociabile, ușor transmisibile și interschimbabile, care conferă deținătorilor drepturi patrimoniale asupra emitenților lor. Au calitatea de emitenți persoanele juridice care se angajează să recunoască și să achite drepturile încorporate în respectivele titluri, potrivit legii și clauzelor stipulate în însăși titlurile supuse negocierii. Practic, sunt emitenți de valori mobiliare toate societățile comerciale care propun spre subscriere publică acțiuni proprii, obligațiuni emise în vederea obținerii de împrumuturi sau orice alte titluri de credit ce pot fi încadrate în această categorie. Orice ofertă publică de valori mobiliare trebuie autorizată de un organism competent (la noi, Comisia Națională a Valorilor Mobiliare), care poate acorda și dispense de autorizare pe baza prospectelor de ofertă. Evident, autorizările și dispensele pot fi retrase în caz de dol de publicitate (publicitate abuzivă sau mincinoasă), iar la expirarea termenului de valabilitate oferta publică devine caducă. Merită a fi subliniat și faptul că oferta publică de valori mobiliare



poate fi făcută direct de către emitentul lor (ofertă primară), de către deținătorii valorilor dobândite anterior, sau de către o societate de valori mobiliare autorizată (oferta secundară). Intermedierea de valori mobiliare reprezintă un fapt de comerț care se realizează numai pe piețele organizate (bursele de valori), unde societățile de valori mobiliare pot acționa pe cont propriu, în calitate de dealer, ori în contul unor clienți, în calitate de broker.

Prin urmare, valorile mobiliare sunt reprezentate în principal de acțiuni și obligațiuni, care pot fi cotate sau necotate la bursă, dar și de drepturile derivate din aceste titluri, atunci când ele însele sunt negociabile sau susceptibile a deveni (cum sunt, de exemplu, drepturile de subscriere și drepturile de atribuire). Din punct de vedere juridic, trebuie făcută o distincție clară între acțiunile emise (care vor da cumpărătorului sau investitorului drept de proprietate, respectiv accesul direct la o cotă parte din capital) și celelalte valori mobiliare (care conferă deținătorilor numai un drept de creanță general asupra patrimoniului emitentului).

Din punct de vedere al investitorilor, valorile mobiliare vor fi tratate și înregistrate în funcție de strategia cumpărării lor: dacă se intenționează deținerea lor durabilă, urmărindu-se controlul întreprinderii emitente, sau măcar exercitarea unei influențe determinante asupra gestiunii, ele vor fi considerate titluri de participare; dacă deținerea lor durabilă are în vedere doar obținerea unor venituri financiare (sub formă de dividende, în principal), ele vor fi considerate titluri imobilizate ale activității de portofoliu; dacă sunt cumpărate pentru obținerea în termen scurt de venituri financiare sau pentru a fi speculate la bursă, ele vor fi trecute în categoria titlurilor sau valorilor mobiliare de plasament, care sunt valori de trezorerie și nu investiții financiare.

Am anticipat mai sus că valorile mobiliare pot fi puse în vânzare direct de către emitenți, dar cel mai adesea astfel de tranzacții se realizează într-un cadru organizat, de către profesioniști ai domeniului. Piața oficială, ordonată și transparentă pentru negocierea valorilor mobiliare și pentru efectuarea propriu-zisă a tranzacțiilor o formează bursele de valori. Acestea sunt instituții publice cu

personalitate juridică, care își desfășoară activitatea sub controlul direct al autorităților statului. În România, bursele de valori se înființează prin decizia Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare, care le stabilește sediul și locul de funcționare, alocând de la bugetul statului resursele necesare pentru dotările inițiale și pentru funcționarea în primul an de activitate. Pentru înființarea unei burse trebuie să existe cel puțin cinci societăți de valori mobiliare care au obținut autorizații de negocieri la acea bursă și care vor forma asociația respectivei burse. Rolul asociației este acela de a administra efectiv bursa, în conformitate cu interesele comune ale membrilor săi și cu legislația în vigoare, dar și în condiții de protecție a investitorilor. În acest scop, adunarea generală a bursei desemnează un Comitet al bursei (care, la rândul său, numește un director general), aprobă comisia de cenzori și definitivează lista arbitrilor pentru Camera arbitrară ce funcționează în cadrul fiecărei burse. Supravegherea activității și controlul bursei de valori se exercită de către comisarul general al bursei, numit de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare pentru un mandat de cinci ani (mandat ce poate fi reînnoit), prin decizia de înființare a bursei.

Operațiunile de bursă sunt reprezentate de totalitatea negocierilor efectuate în cursul ședințelor bursiere și înregistrate conform regulamentelor specifice acestor instituții. Orice operațiune de bursă efectuată și înregistrată corect reprezintă un act de comerț valabil, care generează drepturi și obligații necontestabile. Dreptul de a negocia și de a încheia tranzacții într-o bursă revine numai societăților de valori mobiliare membre ale Asociației bursei și se realizează numai prin agenții autorizați ai acestora.

Pentru buna funcționare a pieței de valori mobiliare, pentru asigurarea protecției investitorilor împotriva unor practici neloiale, abuzive sau frauduloase, pentru corecta informare a publicului și a deținătorilor de valori mobiliare, în România a fost creată Comisia Națională a Valorilor Mobiliare¹, autoritate administrativă auto-

¹ Legea nr. 52/1994 privind valorile mobiliare și bursele de valori, publicată în Monitorul Oficial nr. 210/11 august 1994.

nomă, cu personalitate juridică, aflată sub controlul direct al parlamentului. Cei cinci membri ai Comisiei Naționale (din care un președinte și un vicepreședinte) sunt numiți și pot fi revocați de parlament în ședință comună a celor două camere. Comisia Națională a Valorilor Mobiliare este investită cu puteri de reglementare, decizie, autorizare, dispensă, intervenție, interdicție, anchetă, sancționare disciplinară și administrativă. În exercitarea atribuțiilor sale, Comisia Națională a Valorilor Mobiliare este în drept să emită documente cu caracter normativ (reprezentând regulamente și instrucțiuni puse în aplicare prin Ordin al președintelui), precum și acte cu caracter individual (care pot reprezenta decizii, ordonanțe, avize sau atestări de diverse tipuri).

În subordinea Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare funcționează Oficiul de evidență a valorilor mobiliare, care înregistrează, în registre accesibile publicului, datele de referință privind valorile mobiliare, emitenții acestora, persoanele juridice și fizice supuse autorizării, supravegherii sau controlului Comisiei Naționale.

Complexitatea tranzacțiilor cu valori mobiliare, ca și riscurile pe care acestea le generează, au impus cu necesitate crearea unui sistem de protecție pentru toți participanții la asemenea tranzacții și îndeosebi pentru investitori (persoane fizice sau juridice) care achiziționează asemenea titluri oferite public și negociate pe piețele organizate.

Principala modalitate de protecție a investitorilor se întemeiază pe dreptul legal al acestora de acces la informații corecte, certe, suficiente și făcute public la momentul oportun. Avem în vedere, în principal, informațiile ce privesc valorile mobiliare oferite spre vânzare, emitenții acestora și activitățile desfășurate de ei. Legea impune obligația expresă ca toți intermediarii și ceilalți participanți la tranzacțiile cu valori mobiliare să respecte cu strictețe acest drept al investitorilor.

Pentru rațiuni dintre cele subliniate mai sus, toți emitenții de acțiuni sau de alte valori mobiliare oferite public, înregistrați la Oficiul de evidență a valorilor mobiliare, au obligația legală să informeze imediat pe investitori despre apariția unor împrejurări

sau evenimente importante, precum și obligația să elaboreze, să prezinte, să publice și să distribuie rapoarte semestriale și să întocmească un raport anual complet (care va fi distribuit investitorilor în valori mobiliare, prin publicare sau prin alte mijloace adecvate, înainte de adunarea generală a acționarilor). Raportul anual va cuprinde obligatoriu activitățile desfășurate de emitent și situațiile sale financiare.

Potrivit normelor legale actuale din România¹, situațiile financiare (prin care trebuie să înțelegem conturile anuale sau, în spiritul legii contabilității, bilanțul contabil anual) ale tuturor emitenților de valori mobiliare aflați sub incidența Legii nr. 52/1994, precum și ale oricărei persoane juridice supuse autorizării, supravegherii sau controlului Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare vor fi verificate și certificate de cenzori externi independenți, înregistrați la Comisia Națională a Valorilor Mobiliare.

Cenzorii externi independenți pot fi persoane fizice (experți contabili) sau juridice (societăți de expertiză contabilă) care verifică și supervizează contabilitatea societăților comerciale supuse autorizării, supravegherii sau controlului Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare. În esență, cenzorii externi independenți asigură examinarea profesională sistematică a activităților financiar-contabile, în vederea exprimării unei opinii responsabile care se concretizează în certificarea exactității și corectitudinii înregistrărilor din conturile curente și a sincerității și fidelității conturilor anuale (bilanț, cont de profit și pierderi, anexe).

Întreaga activitate a cenzorilor externi independenți se fundamentează pe principiile deontologice ale profesiei contabile libere: moralitate, independență și obiectivitate, conștiinciozitate, răspundere, confidențialitate, imparțialitate, comportare profesională demnă.

¹ Vezi Ordinul Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare nr. 32/1995, prin care se aprobă Regulamentul privind activitatea cenzorilor externi independenți, publicat în Monitorul Of. nr. 159/24 iulie 1995, art. 2.

Pot dobândi calitatea de cenzor extern independent, persoanele fizice române care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- ◆ au calitatea de expert contabil, în condițiile prevăzute de lege;

- ◆ au competența profesională de a verifica și aprecia modul de organizare și de conducere a activității economico-financiare și de contabilitate, de a verifica și certifica legalitatea bilanțului contabil și a contului de profit și pierderi, de a analiza, prin procedee specifice contabilității, situația economico-financiară a societăților comerciale supuse autorizării, supravegherii și controlului Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare;

- ◆ au promovat testul susținut la Comisia Națională a Valorilor Mobiliare privind cunoașterea legislației specifice valorilor mobiliare și burselor de valori.

Calitatea de cenzor extern independent poate fi dobândită și de persoane fizice străine, care au sau nu au domiciliul în România, dacă îndeplinesc condițiile impuse de legislația română, astfel:

- ◆ sunt specializate în domeniul expertizei financiar-contabile și se conformează condițiilor stabilite prin convenții bilaterale, încheiate în acest scop de România cu alte state;

- ◆ sunt înregistrate în tabloul Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România;

- ◆ nu au cazier judiciar;

- ◆ au promovat testul vizând cunoașterea legislației române, privind valorile mobiliare și bursele de valori.

Pentru a profesa efectiv, persoanele fizice române și străine care au dobândit calitatea de cenzor extern independent trebuie să fie înregistrate la Comisia Națională a Valorilor Mobiliare. Înregistrarea se face în baza unei cereri formulată în scris și susținută de documentele probante corespunzătoare (curriculum vitae, cu specificarea pregătirii profesionale și a experienței în domeniul financiar-contabil; certificatul de cazier judiciar; declarația că nu se află în vreo situație de incompatibilitate; carnetul de expert contabil cu vizele la zi; lista valorilor mobiliare deținute în nume propriu și de persoanele implicate). Pentru înregistrarea ca cenzor

extern independent se plătește, evident, o taxă de înregistrare.

Persoanele fizice române care solicită înregistrarea la Comisia Națională a Valorilor Mobiliare ca cenzori externi independenți trebuie să facă dovada că îndeplinesc cerințele impuse de lege, astfel:

- ◆ au capacitate de exercițiu deplină;
- ◆ au studii economice superioare în specialitatea contabilitate sau contabilitate-finanțe, cu diplomă recunoscută de Ministerul Educației Naționale și o practică în specialitate de cel puțin cinci ani;
- ◆ nu au fost condamnate penal sau sancționate contravențional pentru fapte incompatibile cu funcțiile de gestionare sau administrare a societăților comerciale;
- ◆ sunt membri titulari ai Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.

Se menționează și faptul că persoanele române care au titluri academice, științifice sau universitare în specialitatea finanțe-contabilitate și sunt înscrise în Tabloul Corpului Experților pot solicita înregistrarea ca cenzori externi independenți, dacă îndeplinesc celelalte condiții cerute de lege.

În ceea ce privește persoanele fizice străine care solicită înregistrarea în calitate de cenzori externi independenți, acestea vor trebui să anexeze, la cererea de înregistrare, copii legalizate de pe documentele care atestă că au specializarea impusă de legea română, adeverința eliberată de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România care atestă că sunt înscrise în tabloul Corpului, copie legalizată de pe actul care atestă înregistrarea la Agenția Română de Dezvoltare. Taxa de înregistrare pentru persoanele fizice străine reprezintă echivalentul în lei a 1000 USD, la cursul oficial de schimb valutar din ziua plății.

Cenzorii externi independenți înregistrați la Comisia Națională a Valorilor Mobiliare pot să-și exercite atribuțiile în mod individual sau își pot desfășura activitatea în cadrul unor societăți de profil, potrivit legii. În acest din urmă caz, persoana juridică respectivă trebuie să fie o societate de expertiză contabilă, membră a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România și să

îndeplinească toate condițiile cerute pentru asemenea tip de societăți (obiect de activitate, acționariat și capital, conducere sau administrare etc.).

Societățile de expertiză contabilă pot desfășura activități ce sunt de competența cenzorilor externi independenți numai după înregistrarea lor la Comisia Națională a Valorilor Mobiliare ca persoane juridice române sau străine. Cererile de înregistrare vor fi însoțite de documentele doveditoare autentificate (statut și contract de societate, certificat de înregistrare fiscală, certificat de înscriere în Corpul Experților Contabili, documentele personale ale administratorilor - cele cerute pentru înregistrarea persoanelor fizice, lista angajaților care sunt cenzori externi independenți, lista valorilor mobiliare deținute de societate). În cazul persoanelor juridice străine sunt necesare și alte documente, cum sunt: certificatul de înmatriculare la Registrul Comerțului, scrisoare de bonitate bancară, procuri autentificate, copii de pe pașapoarte etc. Taxa de înregistrare pentru cenzorii externi independenți persoane juridice române este de 2.000.000 lei, iar pentru persoanele juridice străine reprezintă echivalentul în lei a 5.000 USD la cursul oficial de schimb valutar din data plății.

Societățile de expertiză contabilă române și străine înregistrate la Comisia Națională a Valorilor Mobiliare își exercită atribuțiile profesionale în domeniul valorilor mobiliare numai prin cenzorii externi independenți, angajați ai respectivelor societăți și înregistrați ca persoane fizice la Comisia Națională, potrivit legii. Orice cenzor extern independent, angajat al unei societăți înregistrate la Comisia Națională a Valorilor Mobiliare își exercită activitatea în numele respectivei societăți și acționează în exclusivitate ca reprezentant al acesteia. La rândul lor, societățile de expertiză contabilă române și străine înregistrate la Comisia Națională a Valorilor Mobiliare răspund solidar cu cenzorii externi independenți, angajați ai acestora, pentru eventualele prejudicii cauzate în timpul desfășurării activității pentru care au fost desemnați.

Exercitarea mandatului de cenzor extern independent reprezintă o prestare de servicii specifice, care se realizează în baza

unui contract de expertizare financiar-contabilă, de verificare și certificare a bilanțurilor contabile. O copie de pe acest contract va fi depusă și la Comisia Națională a Valorilor Mobiliare. Certificările date de cenzorii externi independenți pot fi prezentate în rapoarte intermediare, trimestriale, consiliului de administrație sau comitetului de direcție al societății comerciale expertizate, la solicitarea acestora. Rapoartele în cauză sau alte rapoarte cerute vor fi prezentate și Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare. Dar, principala responsabilitate a cenzorilor externi independenți derivă din certificarea conturilor anuale ale emitenților de valori mobiliare și ale altor unități supuse supravegherii, autorizării și controlului Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare. În urma verificărilor și analizelor specifice efectuate, cenzorii externi independenți întocmesc "Raportul anual de expertizare financiar-contabilă, de verificare și certificare a bilanțurilor contabile". Conținutul acestui raport și a anexelor sale este asemănător (dacă nu chiar identic) cu cel al raportului de audit recomandat de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, prin Normele de audit financiar și certificare a bilanțului contabil (Normele naționale de audit ale CECCAR). El va cuprinde obligatoriu elementele de bază, cu precizarea expresă că este elaborat de un cenzor extern independent, iar în anexe va face referiri la regulile și metodele contabile, va furniza informații complementare (note asupra bilanțului și asupra contului de profit și pierderi) și va analiza respectarea dispozițiilor legale privind principalele aspecte legate de modificarea capitalului, inventarierea patrimoniului, organizarea gestiunilor și ținerea contabilității, întocmirea bilanțelor de verificare și a bilanțului, evaluarea patrimoniului, delimitarea cheltuielilor și veniturilor, determinarea rezultatului și repartizarea profitului, situația creditelor și a altor împrumuturi etc.

Certificarea dată de cenzorii externi independenți poate fi o certificare fără rezerve, certificare cu rezerve sau se poate refuza certificarea. În acest din urmă caz, refuzul de certificare va fi notificat în prealabil atât conducerii societății comerciale expertizate, cât și Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare, cu specificarea

motivelor, dar și a mărimii influențelor asupra conturilor anuale. După primirea explicațiilor de la unitatea expertizată, dacă refuzul de certificare se menține, acesta va fi însoțit de explicațiile și observațiile primite.

Raportul anual de expertizare financiar-contabilă, de verificare și certificare a bilanțului contabil, împreună cu toate anexele, va fi depus la Comisia Națională a Valorilor Mobiliare cu cel puțin 5 zile înainte de termenul oficial de depunere a bilanțurilor la Direcțiile Generale ale Finanțelor Publice Județene și la Registrul Comerțului.

Statutul juridic al cenzorului extern independent are în vedere, ca elemente de referință drepturile, obligațiile și răspunderile acestuia, fixate prin lege¹.

Astfel, în exercitarea atribuțiilor lor, cenzorii externi independenți înregistrați la Comisia Națională a Valorilor Mobiliare se bucură de următoarele drepturi:

- ◆ dreptul de acces (în sensul de a i se pune la dispoziție) la toate documentele și informațiile necesare;
- ◆ dreptul de a i se asigura condițiile necesare realizării lucrărilor și prestațiilor;
- ◆ dreptul, dar și obligația, de a examina profesional, sistematic activitățile financiar-contabile ale societății comerciale expertizate;
- ◆ dreptul de a exprima o opinie responsabilă asupra realității și corectitudinii imaginii pe care o dau conturile anuale ale societății în cauză;
- ◆ dreptul de a fi remunerat oficial pentru munca depusă, în baza unei convenții civile de prestări servicii.

Pe de altă parte, cenzorii externi independenți înregistrați la Comisia Națională a Valorilor Mobiliare sunt obligați să respecte următoarele reguli ce țin de deontologia profesională:

- ◆ să se conformeze în permanență regulamentelor adoptate de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare;

¹ Regulamentul privind activitatea cenzorilor externi independenți, aprobat prin Ordinul C.N.V.M. nr. 32/30 iunie 1995, art. 30, 31, 32, 33.

- ◆ să declare eventualele situații de incompatibilitate cu activitatea de cenzor extern independent¹, prevăzute de art. 11 din actul normativ ce reglementează această activitate;

- ◆ să întocmească, să folosească și să păstreze actele și documentele de lucru cu grijă și în conformitate cu un grafic corespunzător al termenelor;

- ◆ să răspundă sigur și personal pentru acțiunile sale, să ia decizii pe bază de considerente proprii, să-și formuleze singur judecățile și hotărârile, fără posibilitatea transferării responsabilităților asupra altora;

- ◆ să păstreze și să protejeze informațiile confidențiale și privilegiate, împrejurările și realitățile de care au luat cunoștință sau care i-au fost încredințate în timpul exercitării mandatului, neavând voie să le destăinuie sau să le folosească în interes personal;

- ◆ să consemneze toate faptele și datele relevante pentru interpretare și concluzii, să-și formuleze convingerile numai plecând de la aceste realități și să rămână imparțial;

- ◆ să se comporte în așa fel, încât să justifice încrederea opiniei publice și să respecte obligația de fidelitate față de persoana expertizată, atât în timpul exercitării profesiei, cât și în afara acesteia;

- ◆ să nu se folosească drept colaboratori, în activitatea de expertizare, persoane neînregistrate la Comisia Națională a Valorilor Mobiliare;

¹ Conform art. 1 din Regulament, calitatea de cenzor extern independent încetează în situații, cum sunt: pierderea capacității de exercițiu; executarea de sancțiuni penale în urma unor hotărâri judecătorești definitive; pierderea calității de membru titular al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România; sancționarea administrativă pentru fapte care atrag incompatibilitatea cu funcțiile de gestionare sau de administrare a societăților comerciale.

După opinia noastră, trebuie avute în vedere aici și prevederile art. 10 din același Regulament, care stabilesc că un cenzor extern independent nu poate certifica conturile anuale ale unei societăți la care este acționar (are cote de participare), este membru în consiliul de administrație, în comitetul de direcție, cenzor sau salariat, a participat sau contribuit la efectuarea lucrărilor contabile curente sau la elaborearea lucrărilor de închidere a exercițiului financiar.

◆ să nu elibereze beneficiarilor sau terților copii după raportul de expertiză contabilă înaintea supunerii acestuia spre aprobare consiliului de administrație și adunării generale a acționarilor ale societății comerciale expertizate;

◆ să nu se efectueze lucrări pentru societăți comerciale la care sunt salariați și nici pentru persoanele juridice sau fizice cu care acestea se află în raporturi contractuale sau în concurență.

Încălcarea cu vinovăție de către cenzorii externi independenți, a obligațiilor ce le revin în conformitate cu legea, atrage răspunderea juridică, putând fi sancționată într-unul din următoarele moduri:

- avertisment scris;
- suspendarea exercitării drepturilor conferite de calitatea de cenzor extern independent, pe o perioadă de la 3 luni până la 1 an;
- radierea înregistrării la Comisia Națională a Valorilor Mobiliare.

Competența de constatare a faptelor prin care s-au încălcat prevederile Regulamentului privind activitatea cenzorilor externi independenți este delegată agenților împuterniciți în acest scop de către Comisia Națională, iar aplicarea sancțiunilor este de competență exclusivă a Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare. Sancțiunile vor fi aduse la cunoștință și Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, în termen de 20 de zile de la aplicarea lor. Evident, în cazul constatării unor fapte de natură penală, Comisia Națională a Valorilor Mobiliare va dispune sesizarea organelor de urmărire sau de cercetare penală, în condițiile legii.

2.3.4. Alte forme de control economic-financiar

În această a patra treaptă din structura de organizare a sistemului nostru de control economic-financiar am inclus module sau forme de control care nu pot fi încadrate organic în primele trei trepte (de bază sau principiale), dar care nu pot fi excluse din componența unui sistem unitar de control. Vom avea în vedere prioritar controlul bancar, acțiunile specifice de control ale Poliției pentru combaterea criminalității economico-financiare și controlul social-obștesc, dar și alte forme sau atribuții de control.

A. Controlul bancar

Acesta este un control strict specializat și este limitat la operațiunile specific bancare. În condițiile economiei de piață, controlul efectuat de bănci asupra întreprinderilor pe care le creditează și care au conturi deschise la ele înregistrează o răsfrângere a ariei sale, urmărind în principal operațiunile generate de:

- acordarea, utilizarea și garantarea creditelor;
- respectarea regimului decontărilor și al instrumentelor de plată;
- încasarea și apoi virarea unor venituri de stat;
- încadrarea instituțiilor publice în prevederile bugetare proprii etc.

În mod particular, Banca Națională a României, care este bancă de emisiune, poartă întreaga răspundere pentru controlul circulației monetare, pentru stabilirea și ținerea sub control a cursurilor de referință ale principalelor monede străine, pentru asigurarea fondurilor de recreditare. Celelalte bănci sau societăți bancare (comerciale, specializate sau de dezvoltare) au în vedere numai raporturile lor cu agenții economici clienți.

În condițiile economiei de piață, băncile trebuie să-și asigure o cât mai bună cunoaștere a clienților și îndeosebi a clienților noi. Este necesară o cunoaștere integrală, multilaterală și analitică a situației economice și financiare a întreprinderilor creditate, concretizată în principal în determinarea anticipată a capacității de rambursare a creditelor. Băncile pot realiza această cunoaștere și verificare în două moduri distincte:

- prin organe proprii, respectiv prin inspectorii lor sau chiar prin experți special angajați în acest scop;
- recurgând la serviciile unor unități specializate, de natura cabinetelor sau societăților de expertiză contabilă, consultanță și audit financiar-contabil.

Potrivit uzanțelor din practica internațională, băncile vor putea cere specialiștilor solicitați studii amănunțite și analize economico-financiare, care se vor concretiza în rapoarte detaliate, cu caracter

confidențial și garantate prin autoritatea profesională a celor care le întocmesc. Potrivit aceluiași practici internaționale, un asemenea raport va trebui să cuprindă principalele date de referință ale agentului economic expertizat, sistematizate pe module sau capitole, referitoare la:

- ◆ profilul și caracteristicile întreprinderii;
- ◆ capitalul social și natura acționarilor;
- ◆ situația exactă a activului (sau a întregului patrimoniu, cu accent pe situația datoriilor și a garanțiilor acordate);
- ◆ activitatea de producție, de servicii sau de comerț;
- ◆ rezultatele financiare și rentabilitatea;
- ◆ solvabilitatea și capacitatea de plată etc.

Controlul bancar este un control permanent asupra agenților economici clienți, putând îmbrăca toate formele controlului preventiv, concomitent și postoperativ. Există chiar unele forme specifice de control bancar.

Astfel, în domeniul controlului preventiv sunt specifice băncilor verificările analitice efectuate cu ocazia examinării cererilor de credite și încheierii contractelor de creditare, ca și analizele generate de stabilirea limitelor de creditare prin contul curent. La fel, în domeniul controlului concomitent sau curent, băncile practică pe scară largă controlul la ghișeu, efectuat de personalul operativ al băncii când li se prezintă de către clienți, documentele lor de încasări și plăți, decontări, vărsăminte și alte asemenea operațiuni. Evident, controlul operativ la ghișeu (care nu poate afecta în mod exagerat timpul pe care un client îl petrece în bancă pentru tratarea unei operațiuni) se completează cu verificările făcute de bancă asupra soldurilor, rulajelor și evoluției acestora. În sfârșit, reținem și controlul postoperativ al creditelor (al utilizării acestora pe destinațiile pentru care au fost acordate) și controlul garanțiilor de credite, care reprezintă activități specific bancare și care pot îmbrăca atât forma unor controale documentare, cât și forma unor controale faptice.

O altă formă specifică de control bancar o constituie acțiunile tematice inițiate de bănci, în vederea cunoașterii unor anumite

aspecte concrete din viața întreprinderilor creditate. Tematicile trebuie să cuprindă structura analitică a problemelor ce urmează a fi urmărite și eventual criteriile de evaluare și de apreciere a acestora. Controalele tematice intervin mai frecvent atunci când băncile identifică anumite deficiențe tipice, când se experimentează noi sisteme sau noi forme de creditare, când se aplică prevederi legislative sau norme metodologice noi.

B. Poliția pentru combatere a criminalității economico-financiare

Într-o lucrare de specialitate¹ am constatat cu oarecare surprindere includerea acestui organism în categoria organelor de control financiar ale statului, alături de Curtea de Conturi, Controlul Financiar de Stat și Garda Financiară. Ideea nu ni se pare exagerată (mai ales că la vremea respectivă am acceptat să prefățăm lucrarea citată), cu precizarea că noi vom trata totuși atribuțiile de control îndeplinite în cadrul activității complexe de urmărire și cercetare penală în suita controalelor cu caracter special.

Este cunoscut că, atunci când constată fapte ce întrunesc elementele unor infracțiuni, organele de control ale statului, organele interne ale întreprinderilor și instituțiilor, ca și alte organisme oficial constituite au dreptul și obligația legală de a sesiza organele de urmărire (avem în vedere Parchetul cu procurorii săi) sau de cercetare penală (respectiv Poliția) în vederea efectuării unor investigații de o natură specială, în raport cu celelalte cazuri. Asemenea investigații utilizează și ele procedee și tehnici ale controlului economico-financiar, urmăresc conformitatea sau nonconformitatea unor activități economice cu legislația în vigoare și au ca finalitate restabilirea ordinii de drept. Prin urmare, ele pot fi încadrate ca un modul distinct în structurile de organizare ale controlului economic-financiar, cu motivația că marea complexitate a fenomenelor economice, financiare, monetare și valutare justifică

¹ C. Mazarachi și I. Luca, *Controlul economic-financiar și expertiza contabilă*, Ed. Alma, Galați, 1995, p. 64 și urm.

o largă colaborare obligatorie a tuturor organismelor de control, inclusiv a celor de combatere a faptelor antisociale.

În ce privește poliția pentru combaterea criminalității economico-financiare, reamintim că aceasta este o componentă a Poliției române care, la rândul său, funcționează în cadrul Ministerului de Interne ca instituție specializată a statului, cu atribuții speciale ce privesc apărarea drepturilor și libertăților fundamentale ale persoanelor, a avutului public și privat, prevenirea și descoperirea infracțiunilor, în condițiile legii.

Ca mod de organizare, la nivelul Inspectoratului General al Poliției funcționează Direcția de Combatere a Criminalității Económico-Financiare, iar în teritoriu, în cadrul Inspectoratelor județene, activitățile specifice se realizează prin servicii și birouri specializate.

Din punct de vedere al funcționării acestui organism, regula generală stabilește că implicarea organelor de cercetare penală specializate în domeniul economic devine necesară și obligatorie atunci când intervine elementul infracțional, constatat și sesizat de alte organe și îndeosebi de cele ce efectuează controlul financiar-contabil. Există însă și situații în care acțiunile de control se inițiază din oficiu, în scopul constatării unor infracțiuni flagrante, precum și activități de verificare care se realizează exclusiv de către formațiunile specializate ale poliției.

Sub aspect metodologic, poliția pentru combaterea criminalității economico-financiare dispune de mijloace specifice, stipulate de lege (vezi Legea nr. 26/1994), cum sunt:

- ◆ culegerea de informații în vederea prevenirii, cunoașterii și combaterii infracțiunilor cu caracter economic;
- ◆ efectuarea de investigații și inițierea unor observații și supravegheri asupra actelor și faptelor de comerț, asupra activității de aprovizionare, producție, stocare și desfacere de bunuri, atât sub aspectul legalității operațiunilor, cât și pentru identificarea valorilor procurate, deținute sau comercializate ilicit;
- ◆ verificarea sesizărilor primite de la persoane fizice sau juridice;

♦ colaborarea cu alte organisme și instituții ale statului, specializate în diferite domenii.

În conformitate cu prevederile Codului de procedură penală, poliția pentru combaterea criminalității economico-financiare poate dispune reținerea unor persoane (pentru maxim 24 ore), poate propune măsura arestării preventive (care, potrivit competenței materiale, revine procurorilor de la parchete). De asemenea, în vederea culegerii și administrării probelor ce alcătuiesc dosarele de anchetă, poliția pentru combaterea criminalității economico-financiare poate face descinderi și percheziții în unități și localuri, în piețe și pe drumurile publice, inclusiv percheziții domiciliare.

O latură importantă a activității de control ce revine poliției se realizează prin executarea (de regulă, împreună cu alte instituții specializate) a unor sarcini specifice din Programul de măsuri al Guvernului privind protecția patrimoniului public. Alte asemenea misiuni sunt cuprinse în planurile de acțiune comune cu ministerele, departamentele, regiile autonome etc., în care caz se formează echipe complexe (în care sunt atrași reprezentanți ai controlului financiar de stat, ai Gărzii Financiare, ai inspecțiilor din domeniul calității, ai prețurilor, ai metrologiei, ai poliției sanitar-veterinare etc.). În unele situații, colaborarea cu alte organisme de control îmbracă forma așa-ziselor "atribuții sau acțiuni consecutive". De exemplu, la solicitarea Poliției, organele de control financiar efectuează verificările financiar-contabile prin care stabilesc cuantumul prejudiciului și actele normative încălcate, după care Poliția execută cercetarea penală a cazului (adunarea materialului probator și încadrarea juridică a faptelor comise), iar în final dosarul este preluat de Parchet (care întocmește Rechizitoriul) și înaintat organelor de jurisdicție pentru faza de judecată penală.

C. Controlul social-obștesc

Acest gen de control vrea să reprezinte o expresie a democratizării societății românești în ansamblul său și a vieții economice în particular, putând fi exercitat prin structuri dintre cele mai diverse. Am abordat deja, în paragrafele anterioare, probleme referitoare la statutul și activitatea asociațiilor pentru protecția

consumatorilor și ale comisiilor de cenzori alese la nivelurile de bază ale organizațiilor cooperatiste, sindicale, profesionale și obștești. Vom adăuga acestora intervenția unor organisme de asistență și de protecție socială ale organizațiilor de tip sindical, organizații ale salariaților și chiar ale organelor de presă sau ale altor medii de informare a opiniei publice, care joacă un important rol în semnalarea și interpretarea diferitelor fenomene ce apar și se manifestă în domeniul economic, financiar, valutar, monetar sau fiscal.

Ceea ce este caracteristic pentru acest modul al sistemului de control economic-financiar este faptul că, deși nu are o forță recunoscută și susținută prin instrumente juridice, la realizarea sa participă efective mari de oameni din toate categoriile sociale, indiferent dacă aceștia sunt sau nu sunt specialiști în problemele controlului sau măcar în cele economico-financiare. În multe cazuri, controlul social-obștesc poate acționa ca un factor de educație civică, urmărind formarea unei puternice și exigente opinii de masă împotriva manifestărilor de neglijență, de formalism, de necinste, a tendințelor de înșelare a cumpărătorilor, a solicitării sau primirii de recompense necuvenite, de servicii prioritare, a abuzurilor de orice fel.

D. Alte forme particulare de control

Sistemul unitar de control economic-financiar este și trebuie să rămână un sistem deschis. El poate încorpora oricând noi module sau forme de control, dacă acestea vor fi create sau instituționalizate, după cum se poate extinde asupra unor domenii sau operații de excepție ale vieții economice. Cu titlu de exemplu, vom menționa elementele specifice de control conținute în Procedurile de instituire a regimului special de supraveghere economico-financiară (pentru regii autonome și societăți comerciale cu capital de stat) și în Procedurile de reorganizare și lichidare judiciară a comercianților (persoane fizice și societăți comerciale). Dar, aceste proceduri țin mai mult de domeniul expertizei contabile decât de cel al controlului propriu-zis.

2.4. Cerințe și posibilități de coordonare unitară a controlului economic-financiar

Existența mai multor forme de control economic-financiar, eșalonarea acestora pe trepte și niveluri ierarhice, precum și exercitarea lor de către o rețea întinsă de organe și organisme fac necesară adoptarea unui minimum de măsuri concrete de orientare și coordonare unitară a controlului. Acest efort urmărește, pe de o parte, să asigure unitatea de concepție, de organizare și de metodă, iar pe de altă parte, eliminarea suprapunerilor, paralelismelor și controalelor repetate.

Coordonarea activității de control economic-financiar este un proces complex și dificil de realizat, mai ales în condițiile descentralizării structurilor și mecanismelor specifice economiei de piață. Și totuși, aceste structuri sau măcar unele din ele oferă posibilitatea ca fiecare verigă a sistemului să aibă stabilite sarcini și responsabilități bine delimitate, controlabile de către nivelurile ierarhice superioare.

Astfel, Curtea de Conturi a României poate coordona și coordonează efectiv activitatea de control a Camerelor de Conturi județene, iar prin Secția de control ulterior coordonează și Direcțiile județene de control financiar al acesteia. La fel, Ministerul Finanțelor desfășoară o vastă activitate de coordonare a tuturor organelor sale de control, atât a celor de nivel central, cât și a celor din teritoriu. Prin Direcțiile Generale ale Finanțelor Publice și Controlul Financiar de Stat din județe se asigură la nivel local, corelațiile necesare între controlul financiar de stat, Garda Financiară, Direcțiile de impozite și taxe, Compartimentele de bilanțuri și agenți economici, administrațiile financiare și circumscripțiile fiscale. La rândul lor, organismele de profil din cadrul ministerului dirijează centralizat toate acțiunile de control ale structurilor subordonate din teritoriu. Însuși Consiliul de administrație al Ministerului Finanțelor definitivează multiplele corelații care se impun, pe linia controlului, între diferitele direcții generale și direcții ce compun acest important organism administrativ.

Și băncile au reale posibilități de coordonare a acțiunilor de

control inițiate și realizate de către sucursalele și filialele lor. În același mod trebuie pusă problema și pentru inspecțiile, inspectoratele și oficiile specializate de control ale statului.

Coordonarea controlului este parțial operantă și în sistemul controlului propriu, cel puțin în structurile cu organizare ierarhizată. Avem în vedere în primul rând regiile autonome centrale, care au în subordinea lor filiale județene sau teritoriale și care, la rândul lor, sunt subordonate unor departamente și ministere. Cum regiile autonome au obligația expresă de a organiza compartimente de control financiar de gestiune, este lesne de constatat că fiecare verigă din ierarhia superioară are nu numai sarcini proprii de control, dar și atribuții de coordonare față de structurile subordonate. La fel stau lucrurile și în cazul instituțiilor publice de subordonare centrală. Compartimentele de control financiar intern ale Universităților, de exemplu, trebuie să fie coordonate de către compartimentul specializat al ministerului de resort. Și organele administrației de stat cunosc un asemenea mod de ierarhizare și este cât se poate de firesc ca toate compartimentele de control financiar ale consiliilor locale și județene să fie coordonate de către Departamentul pentru Administrație Publică Locală din cadrul guvernului. Se menționează și faptul că organele centrale ale administrației publice au dezlegare să elaboreze norme proprii pentru inventarierea patrimoniului¹ din sectorul lor de activitate (ministere, alte organe centrale, administrație publică locală).

Aceleași cerințe de coordonare se fac resimțite și în sectorul cooperatist, respectiv în cooperația de consum și de credit și chiar în cooperația meșteșugărească, ca și în cazul altor asemenea organizații structurate ierarhizat.

Acțiunea practică de orientare și de coordonare unitară a controlului economic-financiar se realizează efectiv prin două instrumente specifice:

¹ Vezi Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului, aprobate prin Ordinul M.F. nr. 2388 din 15 decembrie 1995, pct. 49.

- prin planurile de muncă sau programele de activitate ale compartimentului de control, care facilitează o coordonare ierarhizată;

- printr-un jurnal sau registru al controlului, care poate servi la coordonarea acțiunilor la nivelul sau în cadrul fiecărei unități patrimoniale.

Principalele instrumente de coordonare a controlului rămân planurile anuale și programele trimestriale sau semestriale, întocmite de diferitele organe de control și înaintate pe cale ierarhică până la nivelurile superioare. La fiecare dintre nivelurile ierarhice se analizează conținutul planurilor sau programelor și corelarea acestora cu obiective proprii, putându-se introduce noi acțiuni sau elimina suprapunerile și controalele repetate. Dacă mai avem în vedere și posibilitatea emiterii unor norme unitare de control pentru anumite domenii, ca și organizarea unor instructaje ori schimburi de experiență între organele de control subordonate aceluiași organism, vom înțelege că acțiunea de coordonare ierarhizată este nu numai posibilă, dar și eficientă.

Pe de altă parte, instituirea obligației ca fiecare unitate, persoană juridică (și îndeosebi cele din sectorul public al economiei și instituțiile publice) să utilizeze un jurnal sau un registru special în care să fie consemnate toate controalele la care unitatea a fost supusă va permite o mai bună corelare și chiar o "autocoordonare" a acțiunilor de control. Regula jocului va fi ca orice organ de control care verifică o unitate să înscrie în jurnalul sau registrul acesteia identitatea sa, natura controlului, scopul urmărit, obiectivele verificate, perioadele avute în vedere, principalele constatări, măsurile dispuse, durata controlului etc.

În felul acesta, jurnalul sau registrul de control devine un document oglindă al unității, care poate îndeplini un dublu rol. În primul rând, el va permite evitarea unor interferențe, suprapuneri, repetări sau paralelisme. Consultând acest document înainte de începerea acțiunii sale, orice organ de control din afară va lua cunoștință de verificările precedente care au legătură cu sarcinile sale. Pe această bază el va putea să-și fixeze mai bine obiectivele,

să verifice modul de îndeplinire a măsurilor dispuse de alte organe și să evite recomandarea unor măsuri ce contravin celor anterioare. În al doilea rând, datele conținute în jurnalul sau registrul controlului vor servi unității însăși ori altor organe îndreptățite pentru efectuarea unor analize complexe privind frecvența controalelor, întinderea lor, obiectivele urmărite, principalele constatări și evoluția acestora, eficiența măsurilor propuse sau adoptate, receptivitatea conducerii față de propunerile organelor de control.

Capitolul 3

METODE ȘI METODOLOGII DE CONTROL

Orice acțiune de control financiar sau gestionar și orice lucrare de expertiză sau audit vor avea ca obiect cercetarea unor operațiuni sau a unui grup de fapte ori fenomene în scopul determinării evoluției, stadiului atins sau corectitudinii acestora, în raport cu procedurile prestabilite, cu obiectivele fixate anticipat sau cu normele care le reglementează. Pentru a face față unor asemenea cerințe, controlul economic-financiar presupune abordarea metodică a realităților economice și a suptorilor de informații într-o manieră cât mai rațională, care să permită cunoașterea deplină și exactă a stărilor de fapt, a implicațiilor și consecințelor acestora, a factorilor care le influențează și a eventualelor căi de soluționare a lor. De altfel, calitatea prestațiilor în munca de control economic-financiar, ca și rezultatele lor, depind în mare măsură de metodele și tehnicile utilizate în cercetarea fenomenelor din economie, de procedeele prin care organele de control ajung la fundamentarea opiniilor, a concluziilor sau a măsurilor de adoptat.

3.1. Considerații general-teoretice asupra metodei și metodologiilor de control

Discuțiile despre metodă și demersurile metodologice considerate în ansamblul lor sunt de esență filosofică și ele nu pot fi înțelese corect decât atunci când sunt abordate într-un asemenea spirit.

În general, noțiunea de metodă simbolizează drumul rațional ce trebuie parcurs pentru îndeplinirea unui deziderat. Ea provine de la latinescul *methodus* care înseamnă mod de expunere sau de acțiune, iar acesta la rândul său are la origine cuvintele grecești *meta* -cu și *odos* -drum, cale. În filosofia franceză metoda reprezintă

“*marque rationnelle de l'esprit vers la vérité*”¹ (Rene Descartes, *Discours de la methode*, 1637).

Metoda are concomitent un înțeles teoretic dar și un înțeles practic, reprezentând un simbol de gândire care canalizează eforturile de înțelegere și de acțiune ale oamenilor, în contextul unor activități specifice. Din acest punct de vedere este unanim recunoscut faptul că cea mai adecvată metodă științifică de abordare și cercetare a realităților economice este dialectica materialistă², sinteza celor mai generale legi ale naturii, societății și cunoașterii, care cuprinde principii universale și reguli precise de aplicare a lor³.

Pe baza dialecticii materialiste și în conformitate cu cerințele și sarcinile obiectului său, controlul economic-financiar își concretizează metoda de cercetare într-un sistem unitar de concepte și judecăți de valoare, care asigură cunoașterea efectivă a fenomenelor economico-sociale și interpretarea corectă a lor.

¹ “*Mersul rațional al gândirii către adevăr*”, sau într-o formulare mai recentă “*marque rationnelle de l'esprit pour arriver à la connaissance ou à la démonstration d'une vérité*”; *Le Petit Larousse Illustré*, Paris, 1993, pg. 652.

² Dialectica materialistă este o concepție consecvent științifică bazată pe practică și validată, pe de o parte, de experiența istorică, iar pe de altă parte de rezultatele și teoriile științelor particulare. Dialectica recunoaște rolul primordial al materiei în raport cu gândirea, afirmă principiul unității dintre teorie și practică și impune studierea lucrurilor, fenomenelor și proceselor în legătura lor reciprocă și în continua lor dezvoltare. În acest fel, ea îndeplinește o funcție metodologică generală, furnizând disciplinelor științifice particulare și activităților umane organizate elementele necesare (legi, categorii și principii) pentru alcătuirea unor metode proprii de cercetare sau de acțiune.

Este cunoscut faptul că disciplinele economice, între care și controlul economic-financiar studiază anumite laturi concrete, oferind imagini parțiale ale realităților economico-sociale. Pentru a ajunge în domeniul lor de referință la concluzii obiective, pătrunse de adevărata lor semnificație, disciplinele economice nu trebuie să piardă din vedere integritatea lumii materiale, lume unitară, indivizibilă, dar infinit de bogată și de multilaterală. Pentru aceste considerente, metodele folosite de științele economice se întemeiază pe înțelegerea strictă a legilor și a categoriilor filosofice. Cu alte cuvinte, metodele particulare ale științelor economice sunt, în esența lor, forme specifice de manifestare a dialecticii materialiste.

Așadar, nu împărtășim punctul de vedere, frecvent exprimat în literatura de specialitate, potrivit căruia diferitele discipline particulare (între care și controlul economic-financiar) ar avea la bază mai întâi metoda comună a dialecticii materialiste și, separat de aceasta, o metodă proprie. După opinia noastră, controlul economic-financiar și toate formele de expertiză contabilă au o singură metodă, care respectă cerințele dialecticii materialiste, așa cum respectă de altfel și alte metode generale cu care vine în contact (metoda comparativă, modelarea, metodele matematice etc.)

În înțelesul ei teoretic, metoda controlului economic-financiar constă în eșalonarea cercetării fenomenelor pe patru trepte distincte: informarea, verificarea, analiza și sinteza.

Informarea oferă organelor de control posibilitatea cunoașterii modului în care s-au desfășurat sau se desfășoară activitățile verificate. Ea poate avea un caracter de ansamblu sau de detaliu (documentare), referindu-se în primul rând la unitățile, compartimentele sau organisme supuse controlului (conținutul activității, structuri interne, niveluri ierarhice, competențe și responsabilități). Dar, ceea ce unii specialiști români numesc “studiu general prealabil”¹, iar alții “studiu preliminar al organismului întreprinderii”² reprezintă numai o latură a procesului de informare, care trebuie extins și asupra celorlalte aspecte, inclusiv asupra conținutului acțiunilor de control (tematici sau obiective de urmărit, actele normative ce reglementează materia în cauză, norme metodologice, instrucțiuni și regulamente etc.). Informarea permite organelor de control să se orienteze cu prioritate asupra problemelor mai importante sau asupra acelor sectoare ori laturi ale activității care prezintă deficiențe sau riscuri mai mari. În condițiile autonomiei tot mai accentuate și autogestionării unităților economice,

¹ M. Boulescu și M. Ghiță, *Control financiar și expertiză contabilă*, Ed. Eficient, București, 1996, pp. 38-39.

² V. M. Ioachim, *Manual de verificări și expertize contabile*, Ediția a II-a, București, 1947, pp. 85-86.

prioritățile au în vedere soluționarea operativă a problemelor legate de integritatea patrimoniului public și privat, respectarea disciplinei economice și financiare, constituirea corectă și utilizarea eficientă a fondurilor, creșterea rentabilității și a eficienței economice.

Verificarea este treapta de bază în cercetarea operațiunilor, proceselor sau fenomenelor supuse controlului și are ca element principal confruntarea sau comparația ce trebuie făcută între realitățile constatate și situațiile ideale conținute în programe, normative sau norme. În funcție de scopul urmărit, de sfera controlului și de domeniul în care se exercită acesta, pot fi utilizate forme și instrumente specifice de verificare, astfel încât să se asigure o cât mai completă cunoaștere și o cât mai corectă interpretare a fenomenului controlat.

Analiza folosește pentru aprofundarea verificării unor fenomene complexe a căror apreciere globală nu este posibilă sau suficientă. Ea constă în descompunerea fenomenelor sau proceselor economice în părțile lor componente și cercetarea separată a fiecăreia dintre acestea. În munca de control economic-financiar analiza permite stabilirea factorilor de influență și a mărimii acestor influențe, identificarea cauzelor care au generat anumite stări de lucruri și a eventualilor vinovați. Necesitatea unor analize temeinice decurge din faptul că acțiunile de control sunt total lipsite de eficiență, dacă se limitează la simpla constatare a realităților și la caracterizarea superficială a lor, fără să contribuie la cunoașterea tuturor detaliilor și la prevenirea deficiențelor.

În sfârșit, sinteza urmărește valorificarea eforturilor depuse în munca de control, permițând generalizarea faptelor, stabilirea unor raporturi cauză-efect și formularea concluziilor finale. Sintetizarea constatărilor făcute de către organul de control cu ocazia informării, verificării și analizei stă la baza propunerii sau adoptării măsurilor de perfecționare a activităților economico-sociale.

În înțelesul lor teoretic, metoda controlului economic-financiar și treptele sale țin de domeniul gândirii abstracte, facilitând abordarea logică și rațională a cercetărilor efectuate în munca de control. Dar, controlul economic-financiar este o activitate cu un

pronunțat caracter aplicativ, fiind practicat în întreaga noastră economie, în forme variate și pe căi tot mai diverse. Identificarea celor mai potrivite căi de realizare practică a funcțiilor controlului a generat o suită de procedee de lucru, o metodologie specifică. În aceste condiții, metoda controlului economic-financiar dobândește și un înțeles practic, luând forma așa-ziselor "metode de tehnică" (vezi fig. nr. 7 în care prezentăm sinoptic conținutul și înțelesurile noțiunii de metodă a controlului economic-financiar).

În ceea ce privește auditul financiar și expertiza contabilă, reținem că, acestea reprezintă trepte calitativ superioare ale controlului economic-financiar și, în consecință, ele utilizează în general aceleași metode și tehnici ca și controlul, cărora li se adaugă unele proceduri specifice nivelului lor ridicat de investigație și competență.

3.2. Metode de tehnică utilizate în controlul economic-financiar

Totalitatea metodelor și tehnicilor utilizate în activitatea de control economic-financiar formează metodologia generală a controlului, realizându-se în practică prin intermediul mai multor procedee de lucru. Metodele de tehnică sunt diferențiate în funcție de natura acțiunilor de control, obiectivele urmărite și competența organelor însărcinate cu executarea lor. O parte dintre acestea sunt metode specifice controlului, altele sunt metode comune (în sensul că se utilizează și în alte domenii de activitate economico-socială sau chiar sunt preluate de la acestea).

3.2.1. Metodele de tehnică specifice controlului economic-financiar au drept principală caracteristică faptul că se folosesc exclusiv sau prioritar în munca de control. În categoria acestor metode se cuprind verificarea documentară, inventarierea de control și utilizarea unor mijloace proprii de consemnare sau confirmare a constatărilor.

A. Verificarea documentară este cea mai frecvent folosită dintre metodele de tehnică specifice controlului economic-financiar. Ea constă, în esența ei, în analiza și aprecierea unor operațiuni, procese sau fenomene pe baza actelor scrise care le reflectă.

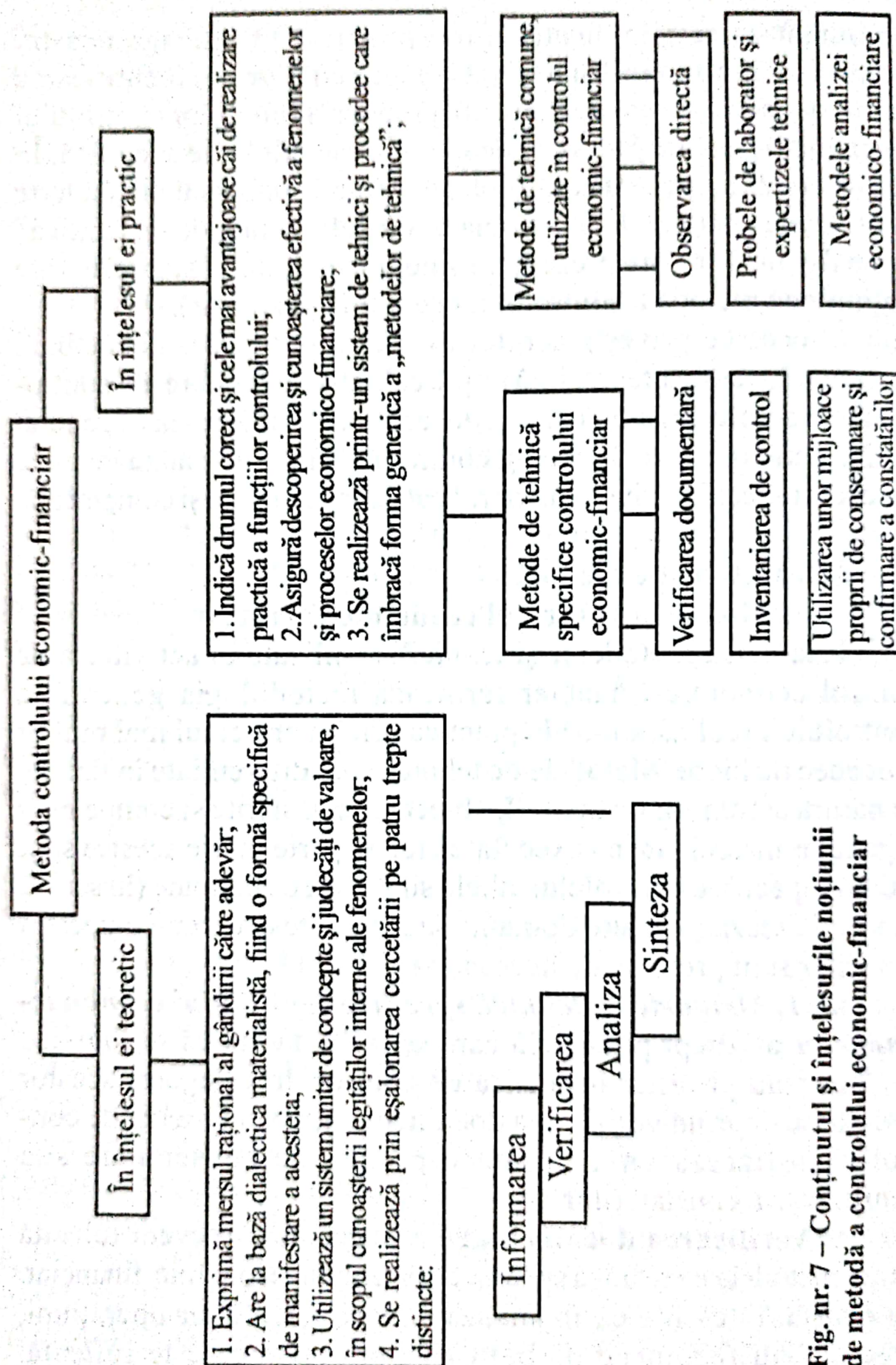


Fig. nr. 7 – Conținutul și înțelesurile noțiunii de metodă a controlului economic-financiar

Controlul documentar poate fi preventiv (efectuat asupra documentelor de dispoziție) sau ulterior (efectuat cu ajutorul documentelor de execuție, care fac dovada producerii efective a operațiunilor economice și financiare). Subliniem și faptul că actele pe baza cărora se exercită verificarea documentară pot reprezenta documente justificative sau centralizatoare, evidențe tehnic-operative, registre și documente de contabilitate, conturi anuale sau previzionale.

Evident, verificarea documentară urmărește în primul rând aspectele de fond, adică legalitatea, realitatea, oportunitatea și economicitatea operațiunilor ce fac obiect al controlului. Asta nu înseamnă că pot fi neglijate aspectele de formă sau de conținut. Verificarea de formă stabilește dacă un document conține toate elementele necesare (denumirea și numărul documentului, unitatea care îl întocmește, explicarea conținutului operațiunii și eventual temeiul legal, data și semnăturile autorizate), iar verificarea conținutului sau verificarea aritmetică urmărește exactitatea cifrelor înscrise în document, a calculelor efectuate și a reporturilor.

În aceste condiții, sarcinile organelor de control în verificarea documentelor sunt foarte complexe. Ele trebuie să urmărească concomitent valabilitatea sau autenticitatea documentelor justificative, încadrarea operațiunilor consemnate în ele în prevederile legale și în disciplina financiară, modul de completare (în special a celor tipizate și a celor cu regim special) și de circulație a documentelor. În principiu, organele de control nu vor admite ca suport al operațiunilor verificate documente ce nu sunt întocmite și semnate de persoanele în drept să dispună sau să execute operațiunile respective, documente care conțin ștersături sau corecturi nepermise (modificarea textului sau a datei, transformări de cifre, adăugiri ulterioare de cifre și text). Sunt și situații în care organele de control trebuie să recurgă la verificarea faptică sau la reconstituirea operațiunilor, să solicite informații suplimentare cu privire la împrejurările în care acestea s-au efectuat. Un asemenea mod de verificare reclamă din partea organelor de control o înaltă competență profesională, discernământ în analiza fiecărei situații

și o dorință sinceră de a contribui la perfecționarea activității pe care o controlează. În același timp, se cer a fi aplicate cele mai adecvate procedee pentru cunoașterea exactă a realităților sau pentru aflarea adevărului material.

În practica controlului economic-financiar, verificarea documentară utilizează mai multe procedee sau tehnici de lucru, care se diferențiază atât din punct de vedere al scopului urmărit, cât și sub aspectul modalităților concrete de realizare, după cum urmează:

a) **Procedeul cunoașterii sau comparației documentelor** se folosește în cazurile în care organele de control au neclarități sau suspiciuni în legătură cu autenticitatea, respectiv cu întocmirea sau aprobarea documentelor justificative; în asemenea cazuri se compară mai multe documente care conțin scrisul sau semnătura aceleiași persoane, se consultă speciamele de semnături și numai în cazuri de excepție se va recurge la confirmarea sau recunoașterea scrisului ori a semnăturii de către autorii acestora.

b) **Procedeul verificării reciproce a documentelor** constă în confruntarea unor documente diferite, dar care conțin anumite date comune sau se referă la una și aceeași problemă; de exemplu, confruntarea cantităților de produse finite din Notele de predare cu cele din Raportul de fabricație și cu cele din documentele de preluare în gestiune, sau confruntarea datelor din documentele de transport cu cele din factura furnizorului (date referitoare la cantități, localitatea de expediție, distanță etc.)

c) **Procedeul verificării încrucișate a documentelor** (contra-verificarea), constă în confruntarea exemplarelor diferite ale aceluiași document, aflate la unități, sectoare sau locuri diferite. De exemplu, confruntarea exemplarelor din factură ajunse la beneficiar (odată cu marfa, sau prin bancă) cu cele rămase la furnizori, sau confruntarea originalului chitanței (care se găsește în toate cazurile la plătitor) cu copia rămasă în carnetul chitanțier.

d) **Procedeul ridicării unor documente de către organele de control** reprezintă, în primul rând, o măsură asiguratorie și se folosește în toate cazurile în care există pericolul ca unele documente (considerate nelegale, incorecte sau dubioase) să fie sustrate

sau distruse de cei interesați (mai ales dacă reprezintă unica dovadă a unor nereguli), să fie modificate sau completate cu mențiuni suplimentare față de cele constatate inițial. În toate cazurile, documentele ridicate se înlocuiesc cu copii certificate de către organul de control și de conducătorul unității sau compartimentului verificat; pe copie se menționează obligatoriu locul unde se află documentul original, organul care l-a ridicat și calitatea acestuia.

e) **Procedeul confecționării unor copii sau extrase după documentele verificate** se utilizează în cazurile în care datele sau operațiunile economice și financiar contabile conținute în documente sunt necesare pentru susținerea ori confirmarea constatărilor făcute de către organul verificator, pentru fundamentarea concluziilor înscrise în actele de control, fără să existe riscul ca documentele respective să fie sustrase, distruse sau falsificate. Copiile și extrasele trebuie să fie conforme cu documentele rămase la unitatea verificată și trebuie certificate pentru exactitate de către organul de control și șeful compartimentului de la care emană actul original. Evident, anexarea acestor copii sau extrase la procesele verbale de control trebuie să respecte cerințele legale privind apărarea confidențialității datelor, neputând constitui un mijloc disimulat de divulgare a secretului afacerilor firmei în cauză.

Alte procedee de verificare documentară derivă din modul de ordonare sau grupare a documentelor și sunt următoarele:

f) **Procedeul verificării cronologice**, care se caracterizează prin aceea că toate documentele ce stau la baza controlului, indiferent de conținutul lor, sunt examinate în ordinea strictă în care au fost întocmite, înregistrate sau îndosariate. O asemenea verificare este suficient de comodă, dar are dezavantajul că nu permite urmărirea unei probleme sau a unui grup de operațiuni de la început până la sfârșit și formularea unor concluzii sintetice. De altfel, în practica unităților economico-sociale, documentele primare, centralizatoare, de evidență operativă sau contabilă sunt sistematizate și îndosariate pe probleme, astfel încât verificările strict cronologice (în înțelesul pe care l-am dat mai sus acestui procedeu) sunt destul de rare.

g) **Procedeul verificării invers-cronologice** are un mod similar de desfășurare, cu deosebirea că începe cu documentele cele mai recente și continuă cu cele mai vechi, în ordinea întocmirii, înregistrării sau îndosarierii lor. Acest procedeu se recomandă cu precădere în două situații specifice: atunci când se constată anumite omisiuni sau erori de înregistrare, pentru identificarea căroră este necesară cercetarea document cu document sau poziție cu poziție, a lucrărilor întocmite anterior, în cazul constatării unor deficiențe, neglijențe, abateri sau falsuri în acte, pentru stabilirea momentului din care acestea au început să se producă.

h) **Procedeul verificării sistematice** sau pe probleme a documentelor face posibilă urmărirea unui aspect sau grup de operațiuni distincte și formularea unor concluzii unitare cu privire la fenomenul cercetat. Practica economică oferă nenumărate exemple de asemenea verificări: controlul documentelor de încasări și plăți, verificarea documentelor privind remunerarea muncii, verificarea documentelor referitoare la aprovizionarea tehnico-materială și altele similare. Sistematizarea și verificarea pe probleme a documentelor aduce muncii de control o eficiență sporită și înlătură posibilitățile de omitere a unor acte, care în condițiile verificării globale ar putea scăpa organului de control.

i) **Verificarea combinată sau mixtă** a documentelor reprezintă, de fapt, o îmbinare a procedeelor de mai sus, care presupune gruparea actelor pe feluri, probleme sau operațiuni și examinarea fiecărui set sau pachet de documente în ordinea cronologică ori invers cronologică a întocmirii, înregistrării ori îndosarierii lor. Avantajele pe care le oferă acest procedeu sunt incontestabile, astfel încât el a devenit uzual în practica controlului economic-financiar.

În concluzie, verificarea documentară este cea mai reprezentativă dintre metodele de tehnică utilizate în controlul economic-financiar. Fenomenul se explică prin aceea că, în economia de piață, importanța documentelor este excepțional de mare. Ele constituie antenele contabilității, dar în același timp sunt și un mijloc eficace pentru verificarea gestiunilor, pentru analiza întregii vieți economice a întreprinderii și pentru stabilirea calculelor previzionale.

Pe baza lor se poate stabili răspunderea personală a conducerii și se asigură controlul mijloacelor de lucru puse la dispoziția administratorilor de către proprietari, în același timp fiind un mijloc eficient de control asupra executării programelor de lucru și a bugetelor aferente¹. În foarte multe cazuri, documentele reprezintă singura cale de reconstituire a operațiunilor consemnate în ele, a condițiilor și scopului în care acestea s-au efectuat. Verificarea atentă și exigentă a documentelor poate scoate la iveală deficiențele existente în activitatea sau sectorul controlat și poate identifica unele posibilități de perfecționare a muncii viitoare.

B. Inventarierea de control (cunoscută și sub denumirile de control faptic sau inventar fizic)

Ca metodă specifică de control economic-financiar, inventarierea reprezintă, în primul rând, o verificare faptică, pe teren, a existențelor de valori materiale și bănești. Prin extensie, inventarierea de control poate fi folosită și pentru verificarea unor documente sau evidențe (sub raportul existenței acestora și ținerii lor la zi), precum și pentru identificarea unor elemente patrimoniale de natura titlurilor, drepturilor de creanță, obligațiilor. În accepțiunea ei de metodă de tehnică a controlului economic-financiar, inventarierea de control coincide numai parțial cu activitatea mult mai cuprinzătoare de inventariere periodică a gestiunilor sau a întregului patrimoniu, care se realizează printr-o îmbinare a verificărilor factice cu cele documentare și prin efectuarea unor operațiuni specifice de regularizare și evaluare.

O condiție esențială pentru succesul inventarierii de control, respectiv pentru surprinderea realităților efective, este ca intervențiile controlului să se producă inopinat. În caz contrar, persoanele care răspund de gestiuni, sectoare sau compartimentele verificate pot lua măsuri de acoperire provizorie și fictivă a lipsurilor, de modificare a evidențelor operative, de mascare a

¹ Adaptat după D. Rusu, *Contabilitate generală*, Ediția a II-a, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 1972, p. 294.

plusurilor, de substituire a sortimentelor și altele similare. În același timp, inventarierea inopinată oferă o imagine clară și reală asupra stării calitative, asupra modului de păstrare sau de folosință a bunurilor și mijloacelor ce compun avutul public sau privat al unităților patrimoniale.

În funcție de natura elementelor verificate și de obiectivele urmărite prin acțiunea de control, se pot utiliza, ca procedee de lucru, inventarierea totală și inventarierea prin sondaj.

a) **Inventarierea totală** permite cunoașterea integrală a realităților și formularea unor concluzii exacte, dar este mai greu de realizat. Ea reclamă un timp de executare îndelungat, un efort mai substanțial și sistarea operațiunilor de primire și eliberare a bunurilor din gestiuni.

b) În schimb, **inventarierea prin sondaj** se realizează cu mai multă ușurință, este mai operativă, dar are o precizie mai scăzută. Cu toate acestea, în practica economică actuală, inventarierea de control (concepută ca metodă de tehnică specifică) se realizează, în principal, pe calea sondajului. Explicația poate fi dată și de faptul că, în condițiile actuale, volumul valorilor ce trebuie inventariate și sortimentele acestora înregistrează o creștere și respectiv o diversificare continuă. În orice caz, procedeul inventarierii prin sondaj nu trebuie să conducă la diminuarea gradului de precizie al acțiunilor de control. În acest scop, se impune o perfecționare continuă a tehnicilor de lucru, astfel încât sondajul să satisfacă tot mai mult cerințele unei cercetări selective. Asta înseamnă că alegerea, din mulțimea elementelor, a exemplarelor ce vor fi controlate și dimensionarea optimă a eșantioanelor să se facă pe baza unor criterii științifice.

Evident, inventarierea prin sondaj nu poate fi generalizată în mod absolut. De altfel, legea interzice folosirea sondajului pentru verificarea gestiunilor de mijloace bănești sau a gestiunilor de obiecte prețioase. De asemenea, atunci când sondajul descoperă existența unor deficiențe sau lipsuri în gestiune, este obligatorie trecerea la inventarierea totală, în vederea stabilirii volumului și valorii integrale a prejudiciilor provocate.

C. Utilizarea de mijloace proprii de consemnare și confirmare

În practica controlului economic-financiar apar frecvente situații în care informațiile curente ce stau la dispoziția organelor de control nu satisfac integral cerințele unei interpretări realiste a fenomenelor și proceselor economice complexe sau foarte dinamice. În asemenea împrejurări, sunt necesare investigații suplimentare îndreptate spre cunoașterea unor aspecte particulare și a mobilurilor ce stau la baza unor acțiuni, identificarea tuturor implicațiilor și efectelor, valorificarea unor inițiative, opțiuni sau puncte de vedere ale personalului din unitățile controlate. Unii specialiști recomandă chiar folosirea de chestionare, teste și consultări care să permită evaluarea mai exactă a stărilor de lucru, cunoașterea unor atitudini și comportamente ale celor verificați, identificarea tuturor posibilităților, a rezervelor și resurselor nepuse în valoare¹.

În principiu, organele de control pot cere informații (verbale sau scrise) oricăror persoane fizice sau juridice care au legătură cu problemele verificate. Mai frecvent folosite în munca de control sunt notele scrise și consemnarea unor detalii în actele finale de control. La rândul lor, notele scrise îmbracă două forme concrete: note de constatare și note explicative.

a) Notele de constatare se întocmesc pentru consemnarea unor deficiențe constatate de către organul de control, a căror reconstituire ulterioară nu este posibilă, sau care nu vor putea fi dovedite mai târziu. Avem în vedere absențele temporare de la locul de muncă, organizarea defectuoasă a depozitelor și magaziiilor, folosirea necorespunzătoare sau ilegală a utilajelor și a mijloacelor de transport, existența unor materiale neasigurate împotriva degradării, lipsa sau organizarea necorespunzătoare a pazei valorilor materiale și altele similare. Notele de constatare consemnează situația de fapt și se semnează de către organul de control, de conducătorul unității, al subunității sau al compartimentului respectiv

¹ R. Ciurileanu, *Controlul financiar în România*, Editura Academiei, București, 1980, pp. 160-130.

și, eventual de către martorii asistenți. Notele de constatare se mai întocmesc cu ocazia verificărilor prin sondaj și a controalelor efectuate la subunitățile sau la filialele care își au sediul în altă parte decât unitățile supuse verificării.

b) **Notele explicative** se utilizează atunci când organele de control constată abateri sau deficiențe pentru care urmează să propună sancțiuni sau imputații, sau care întrunesc elementele constitutive ale unor infracțiuni. Aceste note au forma unor răspunsuri la întrebări. Evident, întrebările se formulează de către organul de control, iar răspunsurile se dau de către cei considerați vinovați sau de alte persoane care cunosc împrejurările în care s-au produs faptele respective. Întrebările și răspunsurile sunt numerotate în ordine, iar ultima întrebare are o formulare tip: "Dacă mai aveți ceva de adăugat în legătură cu constatarea făcută?". În felul acesta notele explicative capătă și caracterul unor declarații, evitând posibilitățile de invocare ulterioară a viciilor de formă sau de procedură. Organele de control au obligația să analizeze cu discernământ răspunsurile primite și să formuleze, dacă consideră necesar, și alte întrebări lămuritoare.

Atunci când persoanele în cauză refuză să dea notă explicativă sau să răspundă la unele întrebări, organele de control vor formula în scris întrebările respective, printr-o adresă înregistrată la unitatea verificată, în care vor preciza și termenul limită pentru primirea răspunsurilor. Dacă nici în acest caz nu primesc răspunsurile solicitate, organele de control stabilesc concluziile pe baza informațiilor existente, dar vor consemna refuzul în documentele finale de control.

Se impune și precizarea că notele scrise sunt mijloace suplimentare de informare și confirmare. În consecință, ele trebuie folosite cu tact și numai în cazuri bine justificate pentru a nu provoca stări de tensiune, neîncredere sau suspiciune în rândul personalului din unitatea sau compartimentele supuse verificării.

c) Alte informații utile pentru aprecierea activității sau pentru caracterizarea unor aspecte particulare sunt consemnate în actele întocmite de către organele de control la terminarea operațiunilor

de verificare. Descrierea detaliată a unor deficiențe sau abateri, cu indicarea dispozițiilor legale încălcate, stabilirea vinovaților și măsurilor preconizate (întemeiate pe articole concrete din actele normative) oferă organelor de decizie surse autentice de cunoaștere și temeiul unor hotărâri juste. Aceeași funcțiune îndeplinește și referatul de motivare, prin care organele financiar-contabile refuză viza de control financiar preventiv pentru operațiunile patrimoniale ce nu respectă criteriile de legalitate, realitate, necesitate, oportunitate și economicitate.

3.2.2. Metodele și procedeele comune utilizate în controlul economic-financiar completează arsenalul metodologic al organelor de control. În categoria acestor metode, folosite și în alte domenii de activitate, se cuprind: observarea directă, probele de laborator și expertizele tehnice, metodele analizei economice și financiare. Utilizarea metodelor comune este posibilă și necesară datorită interferențelor pe care controlul le are cu respectivele activități, precum și datorită faptului că problemele economico-financiare ce fac obiectul controlului sunt din ce în ce mai complexe.

A. Observarea directă este o metodă utilizată cu prioritate în controlul concomitent (ierarhizat sau operațional) și constă în urmărirea la fața locului a modului de organizare și desfășurare a muncii din diferite sectoare sau compartimente specializate.

În acțiunile de control economic-financiar, observarea directă poate îmbrăca forma generală a inspecțiilor sau poate utiliza procedee tehnice mai evolute, cum sunt cronometrarea, fotografierea, normarea, testarea de aptitudini etc. De asemenea, controlul prin observare directă permite cunoașterea unor situații de fapt care nu fac obiectul înregistrărilor în documente sau evidențe, cum sunt : asigurarea pazei la magazine și depozite, respectarea normelor de securitate a muncii, realizarea măsurilor de siguranță privind păstrarea și manipularea numerarului (existența casei de fier și a grilajelor metalice la ușa și ferestrele casieriei, efectuarea operațiunilor de încasări și plăți la ghișeu) și altele similare.

B. Probele de laborator și expertizele tehnice se utilizează

În munca de control economic-financiar atunci când complexitatea unor probleme depășește nivelul de pregătire, aparatura de care dispune sau competența legală atribuită organului de control. În aceste cazuri se recurge la serviciile (și, evident, la metodele) unor specialiști din domeniul tehnic, chimic, sanitar etc. Probele de laborator folosesc pentru determinarea calității, compoziției sau conținutului unor bunuri (materii prime minerale sau organice, produse alimentare, materiale textile, betoane etc.). Expertizele tehnice sunt necesare pentru cunoașterea parametrilor de funcționare a utilajelor, a rezistenței unor materiale sau construcții, a randamentelor energetice și termice, a consumului de materiale și de manoperă pentru o lucrare sau produs.

Probele de laborator și expertizele tehnice depășesc cadrul problemelor economico-financiare, dar foarte adesea ele sunt indispensabile organelor de control pentru analiza temeinică a fenomenului verificat, pentru cunoașterea realităților efective și pentru formularea unor concluzii juste.

C. Metodele analizei economice și financiare sunt foarte utile în munca de control datorită complexității activităților ce trebuie verificate, dar și evoluției lor sub influența directă sau indirectă a mai multor factori. În acțiunile de control economic-financiar se utilizează cu succes comparația sau analiza comparativă, generalizarea, gruparea corelată a factorilor și măsurarea influenței lor. Ca suport pentru efectuarea analizelor economico-financiare, organele de control folosesc datele din evidențele operative, înregistrările din contabilitatea curentă și calculele periodice de sinteză (îndeosebi bilanțul contabil și anexele sale).

Folosind metodele analizei, organele de control economic-financiar pot determina dinamica unor fenomene sau operațiuni, ritmicitatea proceselor de aprovizionare, de producție și de desfacere, structura mijloacelor, a resurselor sau a cheltuielilor și greutatea specifică a elementelor componente, precum și legăturile de cauzalitate dintre diferitele fenomene economico-financiare și cele juridice ori sociale. În acest fel, metodele analizei economice și financiare permit organelor de control să adâncească cunoașterea

realităților, să fundamenteze mai științific concluziile lor și să propună măsuri mai eficiente.

3.3 Metodologii de control

Transpunerea în practică a mecanismelor controlului economic-financiar implică utilizarea unui întreg arsenal de metode, de tehnici și de procedee care formează la un loc metodologiile de control. Dacă ținem cont de toate etapele succesive ale activității de control, vom admite că pot exista metodologii de planificare sau de programare, metodologii de organizare, metodologii de exercitare, metodologii de finalizare și apoi metodologii de valorificare a controlului. În practică însă, aceste etape se întrepătrund, generând, în principal, două categorii distincte de metodologii: cele de planificare și respectiv cele de exercitare a controlului economic-financiar.

3.3.1. *Metodologii de planificare a controlului economic-financiar*

Pentru a se putea integra ca activitate distinctă în structurile manageriale și de specialitate ale întreprinderilor, instituțiilor sau organismelor administrației de stat, controlul economic-financiar trebuie să aibă un orizont perceptibil, ceea ce în opinia noastră înseamnă că el trebuie să aibă la bază planuri sau programe de lucru care să-i confere elemente de echilibru necesare stabilității și continuității acțiunilor.

Evident, problema planificării controlului se pune în mod diferit, în funcție de formele și conținutul acțiunilor de control. Astfel, în cazul controlului ierarhizat sau al formelor de control invizibil, sarcinile ori atribuțiile de control derivă din însăși obligațiile de serviciu ale persoanelor implicate, din fișele lor de posturi și din documentele interne de organizare a controlului (decizii sau ordine ale conducerii). La fel și în cazul controlului financiar preventiv, situație în care principalele atribuții, respectiv operațiunile patrimoniale ce se supun obligatoriu controlului sunt fixate prin norme juridice și metodologice, iar nominalizarea lor se face prin acte de dispoziție de ordine interioară. Pentru aceste forme de control nu este necesară întocmirea unor planuri de muncă sau programe de activitate.

În schimb, formele ulterioare de control, care cad în sarcina unor organe specializate, impun cu necesitate eşalonarea în timp a acţiunilor de control prin planuri sau programe propriu-zise. Întocmesc asemenea planuri organele Curţii şi Camerelor de Conturi, organele de control ale Ministerului Finanţelor, inspecţiile bancare, inspecţiile, inspectoratele şi oficiile specializate de control, compartimentele de control financiar de gestiune şi asimilatele lor, comisiile de revizie sau de cenzori ale organizaţiilor cooperatiste. Conţinutul acestor planuri şi metodologia de elaborare a lor sunt de asemenea diferenţiate. Astfel, în temeiul normativelor în vigoare, organele controlului financiar de stat îşi desfăşoară activitatea pe bază de programe trimestriale aprobate de Consiliul de Administraţie al Ministerului Finanţelor¹. Prin aceste programe se urmăreşte aplicarea actelor normative în domeniile financiar-contabil, bugetar, fiscal şi de preţuri. Proiectul programului trimestrial la nivel central se întocmeşte de către Direcţia Generală a Controlului Financiar de Stat, în baza sarcinilor primite de la conducerea ministerului, dar şi a propunerilor venite de la propriile compartimente sau de la celelalte direcţii generale ale finanţelor publice şi controlului financiar de stat din teritoriu. Programele de activitate trimestriale se desfăşoară pe capitole, cuprinzând în principal acţiuni de control privind realizarea veniturilor statului (cap. I), acţiuni de control privind alocaţiile de la buget, precum şi controlul regiilor autonome (cap. II), acţiuni de control privind execuţia bugetului de stat (cap. III), acţiuni de control în domeniul preţurilor şi tarifelor (cap. IV), alte acţiuni de control (cap. V).

Organele teritoriale ale controlului financiar de stat (care funcţionează în cadrul Direcţiilor Generale ale Finanţelor Publice şi Controlului Financiar de Stat din judeţe şi din municipiul Bucureşti) îşi întocmesc programe trimestriale de activitate proprii, derivate din programul de activitate aprobat la nivel central. Orice acţiune

¹ Vezi detalii în Normele de lucru pentru aparatul de control financiar de stat al Ministerului Finanţelor nr. 61349/1991, aprobate prin Ordinul M.F. nr. 316/27.05.1991

care nu se regăsește în programul aprobat de conducerea Ministerului Finanțelor se va înscrie la "alte acțiuni", cu indicarea expresă a organului care a dispus-o și numai cu aprobarea prealabilă a Direcției Generale a Controlului Financiar de Stat. Evident, la nivelul organelor teritoriale, programele trimestriale de activitate vor trebui să indice și unitățile patrimoniale ce vor fi controlate, ca și perioada programată pentru control. Pentru evitarea unor controale repetate, sau a depășirii duratelor prevăzute de lege pentru efectuarea controalelor (art. 10 și 11 din Legea nr. 30/1991) și pentru asigurarea cuprinderii în control a tuturor unităților din raza teritorială respectivă, în cadrul perioadelor de prescripție, fiecare direcție generală din teritoriu va organiza o evidență strictă a acțiunilor de control pe fiecare agent economic, cu ajutorul unor fișe sau registre speciale.

Organizarea și desfășurarea acțiunilor de control cuprinse în programele trimestriale aprobate, precum și nominalizarea unor acțiuni necuprinse în programe pot face obiectul unor precizări exprese prin Directivele de lucru lunare, aprobate de Direcția Generală a Controlului Financiar de Stat, directive care se transmit Direcțiilor Generale ale Finanțelor Publice și Controlului Financiar de Stat din teritoriu înainte de începerea fiecărei luni. Prin aceleași directive de lucru lunare se concretizează și programul de pregătire a acțiunilor de control (pe baza îndreptărilor, tematicilor și obiectivelor de controlat), precum și programul activităților de informare și de documentare sistematică a întregului aparat de control al Ministerului Finanțelor din centrală și din teritoriu.

În materie de planificare a controlului economic-financiar, importante particularități metodologice înregistrează compartimentele de control financiar de gestiune. Potrivit normelor în vigoare¹, activitatea de control gestionar în unitățile din sectorul

¹ Vezi Normele nr. 63943/30 septembrie 1991 privind modul de organizare și exercitare a controlului financiar propriu la ministere, departamente, alte organe centrale de stat, prefecturi și primăria municipiului București, instituții de stat și regii autonome, aprobate prin H.G.R. nr. 720/1991.

public al economiei și din administrația de stat se desfășoară pe baza programelor de lucru semestriale, întocmite de șeful compartimentului de control și aprobate de conducătorul în subordinea căruia se află compartimentul de control respectiv. În aceste programe se vor nominaliza gestiunile și activitățile ce urmează a fi controlate, perioada supusă controlului și cea stabilită pentru verificarea efectivă, ca și organele care efectuează controlul.

Aceleași norme precizează că urmărirea realizării programului semestrial se face tot de către șeful compartimentului de control financiar de gestiune, care va organiza în acest sens o evidență simplă a actelor de control întocmite, a altor acțiuni realizate în afara programului aprobat, precum și a principalelor rezultate obținute (care pot reprezenta plusuri în gestiuni identificate, pagube constatate, sancțiuni aplicate). În baza constatărilor făcute de către revizorii contabili, șeful compartimentului de control gestionar va sesiza periodic conducerea unității cu problemele ce pot conduce la îmbunătățirea activității de gestionare a patrimoniului.

Prin urmare, documentul oficial de planificare a controlului gestionar este programul de lucru semestrial. Dar elaborarea unor asemenea programe nu se poate face pe baze empirice, impunându-se necesitatea utilizării unei metodologii adecvate. Esența acesteia va consta în calculul analitic al fondului de timp, după cum urmează:

a) Mai întâi, este necesară elaborarea unei situații exacte a sarcinilor anuale de control gestionar, care poate cuprinde atât sarcinile obligatorii, cât și unele acțiuni opționale. În categoria sarcinilor obligatorii vom înscrie în primul rând toate acțiunile concrete de control, în ordinea stabilită pentru verificare, acțiuni reprezentând unitățile componente direct subordonate sau subunități ale acestora ce urmează a fi verificate de fond în anul respectiv, organizații social-obștești finanțate sau subvenționate, gestiuni proprii de inventariat. Tot în categoria sarcinilor obligatorii vom include și activitățile curente ale compartimentului de control, cum sunt, de exemplu, valorificarea actelor de control,

instructajele, ședințele de analiză a muncii, schimburile de experiență, îndrumarea echipelor pe teren. Pentru fiecare dintre aceste acțiuni și activități se va stabili necesarul de timp exprimat în om / zile. Prin însumarea timpilor individuali (necesari executării acțiunilor de control și desfășurării activităților specifice) vom obține "necesarul total de fond de timp" pe care îl vom nota cu N.t.Fd.T.

b) Pe de altă parte, vom determina fondul de timp calendaristic al organelor de control (pe care îl vom nota cu Fd.T.C.). Pentru aceasta, vom însuma zilele lucrătoare din an (excluzând duminicile și eventual sâmbetele, sărbătorile legale și concediul de odihnă) pentru fiecare component al compartimentului de control. Evident, și fondul de timp calendaristic total va fi exprimat tot în om / zile, pentru a fi comparabil cu necesarul total de fond de timp.

c) Într-o a treia fază vom stabili gradul de ocupare al organelor de control. Se compară, în acest scop, necesarul de fond de timp cu fondul de timp calendaristic, putând rezulta două variante care se vor soluționa în mod diferit, și anume:

- Dacă rămâne un fond de timp disponibil (ceea ce vrea să însemne că $N.t.Fd.T. < Fd.T.C.$), acesta va putea fi ocupat cu acele acțiuni opționale despre care am pomenit mai sus și care vor reprezenta teme propuse pentru verificare. Timpul necesar realizării acestora va fi exprimat tot în om / zile și trebuie să se încadreze în fondul de timp disponibil.

- Dacă, în schimb, $N.t.Fd.T. > Fd.T.C.$, ceea ce înseamnă că organele de control nu pot acoperi integral acțiunile obligatorii și activitățile specifice, atunci șeful compartimentului de control va întocmi un memoriu prin care va solicita, în mod justificat, suplimentarea numărului de posturi. Reamintim faptul că, potrivit normelor în vigoare, conducătorii de unități în care se organizează compartimente de control financiar de gestiune au obligația legală de a asigura necesarul de posturi pentru îndeplinirea integrală a sarcinilor anuale de control gestionar de fond.

Situația sarcinilor anuale de control gestionar va sta la baza elaborării programelor semestriale de lucru, dar ea poate folosi și

pentru urmărirea îndeplinirii sarcinilor, operațiune care are la bază înregistrarea proceselor-verbale de verificare sau a altor documente întocmite pentru finalizarea acțiunilor de control.

Documentele de planificare a controlului gestionar se semnează de șeful compartimentului de control (sau, în lipsa acestuia, de conducătorul compartimentului financiar-contabil) și se aprobă de conducerea unității în cadrul căreia funcționează compartimentul de control. Pe parcursul executării sarcinilor, conducerea unității va putea opera unele modificări în programele de lucru semestriale (respectiv urgentarea verificării unor unități, subunități sau gestiuni, amânarea verificării altora, schimbarea perioadelor de control etc.), fără ca prin aceasta să se afecteze îndeplinirea integrală a sarcinilor anuale. Evident, respectivele modificări trebuie comunicate din timp (cu cel puțin 10 zile înainte de începerea acțiunii de control sau imediat după apariția unor împrejurări cu caracter de urgență), pentru a putea fi realizate în condiții optime.

Într-o manieră asemănătoare se planifică munca și în compartimentele revizorilor de gestiuni din unitățile cu activitate comercială. Șeful compartimentului revizori de gestiuni întocmește “planul anual de inventariere și control”, în care se înscriu toate gestiunile ce urmează a fi verificate, numărul de inventarii prevăzute de lege pentru fiecare dintre acestea (una, două sau trei pe an), iar, la sfârșit, se face o recapitulatie pe luni a inventarierilor efective. De asemenea, în documentul de planificare se rezervă spațiul corespunzător pentru înscrierea verificărilor efectuate peste obligațiile normale, adică a inventarierilor impuse de așa-zisele situații sau cazuri speciale. Planurile anuale de inventariere și control sunt vizate de directorul financiar-contabil și aprobate de conducătorul unității comerciale în care funcționează compartimentul respectiv.

Planificarea activității revizorilor de gestiuni trebuie să asigure atât coordonarea unitară a acțiunilor de control, cât și urmărirea îndeplinirii integrale a sarcinilor.

Cu ocazia planificării muncii și apoi, cu ocazia realizării sarcinilor din plan, șeful compartimentului de control și conducătorul

compartimentului financiar contabil au obligația respectării stricte a câtorva reguli metodologice generale, cum sunt:

a) efectuarea tuturor inventarierilor programate, ca și a celor speciale, trebuie să se facă potrivit normelor metodologice în vigoare, la termenele prevăzute de lege și să se încadreze în timpul afectat lor;

b) asigurarea caracterului inopinat al inventarierilor;

c) evitarea inventarierii unor gestiuni în perioadele de activitate intensă sau în preajma unor sărbători;

d) evitarea inventarierii concomitente a unor gestiuni cu profil similar, situate în aceeași zonă geografică, acțiuni care ar stingheri buna aprovizionare cu mărfuri a populației și ar avea un efect negativ asupra vânzărilor.

Reținem și faptul că planurile anuale de inventariere și control ale compartimentului revizorilor de gestiuni pot fi modificate sau completate de conducerea unității, înainte de începerea sau chiar în cursul anului, în funcție de schimbările preconizate sau intervenite în structura, numărul sau organizarea gestiunilor, precum și în alte cazuri impuse de necesități practice. Evident, prin aceste modificări nu pot fi afectate sarcinile anuale sau încălcate termenele legale de efectuare a inventarierilor.

Documentele privind planificarea activității de control gestionar, ca și în cazul celorlalte forme de control specializat, se întocmesc și se păstrează în așa fel, încât să se asigure caracterul inopinat al verificărilor, precum și respectarea cerințelor generale ale apărării secretului datelor confidențiale ori rezervate. Pe de altă parte, documentele de planificare folosesc și pentru coordonarea unitară a controlului economic-financiar exercitat în cadrul sau asupra unităților patrimoniale. Modul specific de ierarhizare și subordonare a compartimentelor de control financiar de gestiune și organizarea compartimentelor revizorilor de gestiuni fac posibilă coordonarea proiectelor de plan (care se înaintează și se centralizează ierarhic până la nivelul ministerelor și al celorlalte organe centrale). În felul acesta, pot fi înlăturate încă din faza de planificare toate suprapunerile, paralelisme și controalele repetate.

3.3.2. Metodologii de exercitare a controlului economic-financiar

Sub aspect metodologic, desfășurarea practică a acțiunilor de control diferă în funcție de natura acestora. Astfel, în cazul controlului preventiv, metodologia de exercitare vizează modul concret în care sunt prezentate documentele la viză, analiza acestora în funcție de obiectivele sau condițiile stabilite pentru fiecare operațiune, acordarea sau refuzul vizei și soluționarea eventualelor refuzuri de viză. Controlul ierarhizat implică și mai puține aspecte metodologice, acesta exercitându-se în cadrul atribuțiilor de serviciu ale persoanelor cu funcții de conducere. Controlul gestionar de fond, ca și alte forme de control ulterior, se exercită în baza unor unei metodologii ce are în vedere pregătirea și organizarea acțiunilor, verificarea concluziilor. Vom detalia, în cele ce urmează, aceste probleme complexe.

A. Metodologia de exercitare a controlului financiar preventiv

Metodologia de exercitare a controlului financiar preventiv se întemeiază pe prevederile din Legea nr. 30/1991 și din Normele metodologice în vigoare¹. În momentul prezentării documentelor pentru viza de control financiar preventiv, organul însărcinat cu această activitate verifică dacă sunt îndeplinite toate obiectivele stabilite pentru operațiunea în cauză, prin Ordinul sau Decizia de organizare internă a controlului.

De exemplu, pentru trecerea pe cheltuieli, pe rezultate sau pe seama unor fonduri speciale a pierderilor și daunelor ce nu s-au produs cu vinovăție (operațiuni ce au ca efect diminuarea profitului sau a capitalului social), se supun controlului preventiv documente de natura referatelor sau proceselor-verbale privind lipsurile în gestiuni, deteriorări și degradări de bunuri, pierderi din întreruperi, rebuturi sau calamități, amenzi, penalități și locații, taxe de magazinaj etc., urmărindu-se obiective cum sunt:

¹ Normele M.F. nr. 63943/1991 aprobate prin H.G.R. nr. 720/1991, publicate în Monitorul Oficial al României nr. 75 din 24 aprilie 1992.

- a) dacă sumele respective au la bază documente legal întocmite, din care rezultă lipsa de culpă pentru daunele aduse unității patrimoniale;
- b) dacă este prescris dreptul de stabilire a răspunderilor materiale sau civile;
- c) dacă există hotărâri definitive ale organelor judecătorești sau de contencios administrativ;
- d) dacă aplicarea cotelor de perisabilități respectă procentele legale și dacă există în acest sens aprobarea organelor competente;
- e) dacă există documentația prevăzută de lege pentru debitorii considerați insolvabili sau dispăruți;
- f) dacă s-a acordat, în prealabil (atunci când este cazul), viza consilierului juridic etc.

Sub aspect formal, acordarea vizei de control preventiv constă în aplicarea pe document a unei ștampile cu mențiunea "Vizat pentru controlul financiar preventiv", cu menționarea datei și sub semnătura organului de control. Prin acordarea vizei, organele financiare-contabile atestă îndeplinirea obiectivelor sau a condițiilor impuse prin norme și își asumă răspunderea în legătură cu legalitatea, realitatea, necesitatea, oportunitatea și economicitatea operațiunilor respective. Asta nu înseamnă că celelalte persoane, care au întocmit și semnat documentele sau care au aprobat executarea operațiunilor, sunt exonerate de răspunderile directe care le revin.

Alte aspecte metodologice vizează modul de soluționare a refuzurilor pentru viza de control financiar preventiv. În exercitarea acestui control pot fi constatate unele deficiențe sau abateri de la disciplina financiară, cum sunt: operațiuni fără baza legală; solicitări exagerate de fonduri; lipsa de documentație sau întocmirea defectuoasă a documentelor justificative; folosirea unor prețuri exagerate sau chiar nelegale; calcule eronate sau reporturi greșit preluate; alegerea unor soluții sau variante care nu sunt cele mai avantajoase pentru unitatea patrimonială sau pentru sistemul ei organizatoric și altele similare. În toate aceste cazuri, organele financiar-contabile au obligația legală de a refuza viza de control

financiar preventiv¹ și de a informa, pe cale ierarhică, conducerea unității despre deficiențele sau abaterile constatate. La rândul său, conducătorul compartimentului financiar-contabil, respectiv directorul economic are obligația de a identifica cauzele producerii acestor deficiențe și de a propune măsuri concrete pentru evitarea repetării lor în viitor, precum și pentru sancționarea celor vinovați. De altfel, unitățile patrimoniale sunt obligate să organizeze o evidență riguroasă a refuzurilor de viză, cu precizarea naturii operațiunilor, a valorii lor și a modului de soluționare. Asemenea date vor fi folosite și la analiza activității de control financiar preventiv, în cadrul organelor de conducere administrativă.

Refuzul vizei de control financiar preventiv are o serie de implicații specifice și de influențe, directe sau indirecte, asupra activității economice a unității patrimoniale (cum sunt: amânarea sau interzicerea unor operațiuni, diminuarea sau majorarea quantumului valoric al acestora, completarea sau refacerea documentațiilor, modificarea sau schimbarea operațiunilor etc.). Însemnătatea acestor probleme și necesitatea soluționării lor, în conformitate cu interesele majore ale agenților economici, impun adoptarea unor criterii unitare de rezolvare și reglementarea lor prin norme interne obligatorii. În cazul de față, legislația noastră economică are în vedere atât răspunderea personală a organelor de conducere și de control, cât și cerințele respectării principiului angajării unitare a fondurilor și cheltuielilor sau a contractării angajamentelor. Ca urmare, refuzul vizei de control preventiv generează câteva cazuri specifice care se soluționează în mod diferit, după cum urmează:

a) Când autorul refuzului de viză este o persoană împuternicită cu exercitarea controlului financiar preventiv, solicitantul se poate adresa conducătorului compartimentului cu atribuții financiar-

¹ Refuzul de viză trebuie să fie motivat și formulat în scris, printr-un referat de motivare, care se atașează la documentul supus controlului preventiv în conformitate cu Normele metodologice privind desfășurarea activității de control financiar preventiv.

contabile care exercită de drept controlul preventiv. Aceasta analizează din nou documentele sau operația cu pricina, putând hotărî acordarea vizei sau confirmarea refuzului.

b) În cazurile în care directorul financiar-contabil confirmă refuzul persoanelor împuternicite, sau viza de control financiar preventiv este refuzată direct de către acesta (pentru operațiunile reținute în competența lui exclusivă) solicitantii (adică șefii compartimentelor specializate care cer efectuarea operațiunilor în cauză) se pot adresa conducerii unității. În același timp, ori de câte ori solicitantii susțin, în continuare, necesitatea efectuării operațiunilor refuzate la viză, conducătorul compartimentului financiar-contabil are obligația să sesizeze în scris conducătorul unității, împreună cu care analizează apoi situația creată și implicațiile ei economice sau juridice, exprimându-și punctul de vedere, motivele refuzului și temeiul lor legal.

Pe baza analizei documentelor, a referatului de motivare a refuzului de viză și a explicațiilor suplimentare date de directorul financiar-contabil, conducătorul unității are două variante alternative: fie că-și însușește punctul de vedere al compartimentului financiar-contabil și în consecință respinge documentul sau operațiunea, fie că aprobă sau dispune, pe propria sa răspundere și printr-un act scris, efectuarea operațiunii refuzată la viza de control preventiv. În acest din urmă caz, conducătorul compartimentului cu atribuții financiar-contabile are obligația, stabilită prin lege, să înștiințeze, în termen de două zile, organele competente în soluționarea cazului. Aprobarea efectuării unor operațiuni respinse la viza de control financiar preventiv scoate în evidență un dezacord între conducătorul unității și directorul financiar-contabil, în legătură cu interpretarea actelor normative și aplicarea lor în condițiile concrete ale operațiunilor respective; competența soluționării acestui dezacord revine în mod diferențiat unor organisme din structurile specifice fiecărei categorii de unități patrimoniale, după cum urmează:

◆ dacă refuzul de viză s-a produs în faza de angajare a operației, la nivelul ministerelor, departamentelor, altor organe

centrale ale administrației de stat, titularul de viză va informa în scris atât Consiliul de administrație al respectivului organism, cât și Direcția Generală a Controlului Financiar de Stat din Ministerul Finanțelor;

◆ dacă refuzul de viză intervine tot în faza de angajare, dar la nivelul prefecturilor județene, regiilor autonome sau instituțiilor publice, obligația de informare în scris vizează Consiliile de administrație și Direcțiile generale ale finanțelor publice și Controlului Financiar de Stat din județe și respectiv municipiul București; considerăm că aceeași procedură este valabilă și pentru societățile comerciale în care statul deține o parte din capital; la societățile comerciale cu capital integral privat este suficientă informarea în scris a Consiliului de administrație, iar cazurile mai deosebite trebuie aduse la cunoștința adunărilor generale ale acționarilor / asociaților;

◆ dacă refuzul de viză se produce în faza de plată și operațiunea nu mai poate fi stopată legal, ea își va urma cursul (în sensul că documentele respective se depun la casierie sau la bancă, semnate de conducătorul unității și cu mențiunea refuzului de viză), urmând ca ulterior, după efectuarea investigațiilor și delimitarea responsabilităților, să fie dispuse măsurile de rigoare, cu înștiințarea în scris a aceluiași organe menționate mai sus.

◆ ne permitem a reaminti și faptul că, în cazul particular al controlului preventiv exercitat de Curtea de Conturi a României, prin organe proprii, la nivelul ordonatorilor principali de credite, numai Guvernul poate autoriza, printr-o hotărâre, efectuarea unei operațiuni refuzate la viză, iar în această situație Curtea de Conturi va informa Parlamentul.

B. Metodologia de exercitare a controlului ulterior

Această metodologie este mult mai complexă, împletindu-se organic cu aspectele organizatorice și cu sarcinile de valorificare a constatărilor și concluziilor. Pentru a surprinde cât mai bine ansamblul aspectelor metodologice, vom lua ca referință cea mai complexă formă de control ulterior, respectiv controlul gestionar (sau financiar de gestiune), urmând ca pentru alte forme (îndeosebi

pentru controlul financiar de stat) să punctăm numai particularitățile mai evidente.

Privită în ansamblul său, orice acțiune de control gestionar (dar și alte acțiuni de control ulterior) trebuie să parcurgă, din punct de vedere al organizării, desfășurării și finalizării, șase etape sau faze distincte, respectiv: pregătirea acțiunii de control, organizarea muncii la locul verificării, verificarea propriu-zisă, întocmirea și perfectarea documentelor de control, valorificarea rezultatelor controlului; controlul îndeplinirii măsurilor stabilite pe baza concluziilor rezultate din acțiunea de verificare. Conținutul acestor etape și sarcinile specifice lor sunt, evident, influențate de natura activităților supuse verificării, de mărimea, poziția și subordonarea unităților, de structurile lor organizatorice, precum și de felul, obiectivele și competența controlului. Ele păstrează totuși suficiente trăsături comune, pe care ne propunem să le subliniem în cele ce urmează.

a) Pregătirea acțiunii de control revine organelor însărcinate cu executarea acestuia și constă în alegerea momentului și a duratei controlului, în desemnarea persoanelor care vor face verificările și în instruirea lor în legătură cu problemele principale pe care trebuie să le urmărească.

În acest scop, pregătirea acțiunilor de control începe printr-o documentare specială asupra organizării și desfășurării activității în sectorul supus verificării. În funcție de conținutul activității și de sarcinile care revin organului de revizie, se trece la desemnarea persoanelor care vor intra în componența echipei de control. Formarea echipelor are o importanță deosebită pentru succesul acțiunii. Trebuie avute în vedere capacitatea, nivelul de pregătire și calitățile individuale ale fiecărei persoane, astfel încât aportul acestora la rezolvarea problemelor să fie maxim, iar acțiunea de control să se desfășoare cu cea mai înaltă eficiență.

Pregătirea acțiunilor de control cuprinde obligatoriu instruirea echipelor desemnate pentru efectuarea verificării; acest lucru se realizează înainte de plecarea echipelor pe teren, prin prezentarea unor referate sau lecții de sinteză, întocmirea unor îndreptare cu

probleme ce trebuie urmărite etc. Instrucțiunile echipelor se încheie în toate cazurile cu seminarizarea organelor de control, pentru a se vedea în ce măsură acestea și-au însușit problemele respective și dacă cunosc sarcinile concrete ce revin fiecărui membru al echipei în cadrul acțiunii de control. În afară de aceasta, conducătorul corpului de control are obligația să urmărească activitatea echipelor pe toată durata desfășurării acțiunilor, să cunoască operativ constatările făcute și să intervină ori de câte ori este nevoie, dând șefului echipei de control indicațiile necesare sau sprijin pentru rezolvarea corectă a problemelor. În unele cazuri, conducătorul compartimentului de control poate organiza schimburi de experiență între echipele ce controlează probleme similare la diferite unități sau în sectoare diferite ale aceleiași întreprinderi. Aceste schimburi de experiență sunt deosebit de utile, îndeosebi în cazul acțiunilor tematice de control.

În etapa pregătirii acțiunilor de control, organele desemnate în acest scop studiază materialele existente la sediul unității verificatoare, având în vedere, cu prioritate: actele de control întocmite cu ocazia verificărilor anterioare, măsurile luate de unitate în urma acestor verificări și modul de îndeplinire a lor, ultimul bilanț contabil și raportul de gestiune al administratorilor, corespondența purtată între unitatea verificată și organul ei superior, în legătură cu problemele care fac obiectul controlului.

De asemenea, organul de control studiază dispozițiile legale, instrucțiunile elaborate de organul superior al unității verificate, regulamentele de ordine interioară și alte documente care au legătură cu acțiunea de control. Atunci când consideră necesar, organele de control pot extinde documentarea asupra problemelor ce fac obiectul verificării, cerând unele informații organelor administrative locale, unităților bancare, inspecțiilor și inspectoratelor specializate și îndeosebi organelor teritoriale ale controlului financiar de stat.

În sfârșit, etapa de pregătire a acțiunilor de control cuprinde și alegerea momentului de începere a verificării și stabilirea duratei acesteia. În general, se evită perioadele de vârf din activitatea

unităților controlate, iar durata acțiunii de control trebuie limitată la strictul necesar, pentru cuprinderea tuturor obiectivelor fixate.

b) Organizarea muncii la locul verificării este o etapă strâns legată de pregătirea acțiunii de control. În general, această etapă începe cu prezentarea organelor de control gestionar sau de altă natură la unitatea supusă verificării. Pentru început, se ia legătura cu conducătorul unității (cărui i se prezintă documentele de abilitare), cu organizația salariaților și eventual cu cea de sindicat, cu care se discută în principiu scopul verificării și de la care se cer informații privind activitatea întreprinderii, precum și sprijinul necesar pentru buna desfășurare a acțiunilor de control.

Pentru preîntâmpinarea oricăror posibilități de acoperire temporară a eventualelor nereguli, organul de control trece, imediat după protocolul de prezentare, la verificarea numerarului și a celorlalte valori din casierie, precum și a valorilor materiale care necesită un control inopinat (evident, atunci când sarcinile și atribuțiile organului de control fac necesară și oportună o asemenea operațiune).

După verificarea inopinată, organul de control procedează la o documentare detaliată privind organizarea și desfășurarea activității în unitatea sau compartimentul supus verificării. În acest scop, se vizitează secțiile de producție, se analizează procesele tehnologice, se cercetează modul în care se întocmesc și circulă documentele justificative, se verifică concret organizarea contabilității și a evidențelor tehnic-operative, legătura dintre secții și conducere. Pentru completarea acestei documentări, organul de control poate solicita sprijinul unor persoane din întreprindere (cu care discută despre eventualele greutăți întâmpinate, lipsurile semnalate, cauze) și consultă observațiile și recomandările organelor ierarhice superioare făcute asupra ultimului bilanț contabil sau în alte împrejurări. De asemenea, sunt cercetate unele materiale publicate în presa locală, cu privire la activitatea întreprinderii, reclamațiile furnizorilor și clienților, sesizările salariaților și specialiștilor. Nu va fi scăpat din vedere Registrul sau Jurnalul de control și observațiile inserate în el de către alte organe de control din afara întreprinderii.

După ce s-au documentat în suficientă măsură și cunosc activitatea diferitelor sectoare, greutățile întâmpinate de întreprindere și punctele ei slabe, organele de control întocmesc un plan detaliat de verificare, axat pe realitățile concrete din unitate și corelat cu sarcinile pe care le-au primit de la organul verificator. În aceste planuri se cuprind obiectivele ce trebuie verificate, timpul afectat fiecărui obiectiv, documentele necesare și perioada în care urmează a fi controlate. În cazul abordării selective a unora din elementele controlului se vor face obligatoriu toate precizările necesare în planul detaliat, indicându-se cu exactitate obiectivele analitice, subunitățile sau gestiunile, perioadele pentru care verificarea se face prin sondaj și cele avute în vedere pentru controlul total etc. În felul acesta, planul detaliat de verificare va permite o mai bună delimitare a responsabilităților organelor de control pentru aspectele efectiv verificate.

Organizarea muncii la locul verificării permite organelor de control să stabilească, de comun acord cu factorii de răspundere din întreprindere, formele și metodele de colaborare cu personalul unității, inclusiv atragerea unor salariați în acțiunea de control (formarea unor echipe mixte, efectuarea unor analize comune, prelucrarea rezultatelor controlului cu responsabilii sau cu întreg personalul unora dintre compartimentele verificate etc.). În funcție de obiectivele urmărite și de competențele pe care le au, organele de control gestionar pot colabora în continuare cu organele locale ale controlului financiar de stat, cu banca sau băncile ce creditează întreprinderea, cu inspecțiile și inspectoratele specializate de control.

c) Verificarea propriu-zisă a obiectivelor fixate prin planul detaliat reprezintă cea mai importantă etapă a acțiunii de control și ea poate îmbrăca atât forma unor controale factice, cât și forma controalelor documentare (în funcție de obiectivele fixate, natura activităților, competența organelor de control și, evident, posibilitățile de acces la sursele de informare).

Din punctul de vedere al organizării și desfășurării ei, verificarea propriu-zisă trebuie să respecte cel puțin trei reguli de bază, după cum urmează:

- În primul rând, verificarea obiectivelor înscrise în plan trebuie să se îndeplinească obligatoriu cu examinarea modului în care unitatea controlată a dus la îndeplinire măsurile stabilite în urma acțiunilor precedente de control. Accentul principal se va pune pe respectarea disciplinei financiare, lichidarea datoriilor și creanțelor, recuperarea pagubelor suferite. Merită a fi subliniat și faptul că rigoarea cu care se desfășoară etapa verificărilor faptice și documentare influențează, la rândul său, calitatea concluziilor și justetea măsurilor propuse pentru viitor.

- Cea de-a doua regulă vizează sursele de informare. În cazurile în care documentele existente în întreprindere nu permit organului de control să verifice și să clarifice toate aspectele, acesta poate solicita compartimentelor de resort întocmirea unor situații, extrase de date, calcule analitice, note de justificare etc. Se recomandă totuși ca organele de control să-și limiteze asemenea solicitări la strictul necesar.

- În al treilea rând trebuie avute în vedere raporturile organelor de control cu reprezentanții unității controlate. Ca regulă generală, organele de control vor menține un contact permanent cu factorii de răspundere din întreprindere, în scopul cunoașterii eventualelor obiecții asupra constatărilor sau concluziilor parțiale (în asemenea cazuri problemele respective vor fi reanalizate cu toată răspunderea), precum și în scopul adoptării operative a măsurilor ce se impun. De asemenea, pentru a fi la curent cu cele mai actuale probleme ce frământă întreprinderea controlată, se recomandă ca organele de control gestionar să participe la consfăturile de producție, la ședințele de analiză a muncii sau la alte manifestări similare care au loc în timpul șederii lor în unitatea respectivă.

Pe de altă parte, din punct de vedere metodologic, etapa verificării propriu-zise trebuie să satisfacă obligatoriu trei cerințe esențiale:

- În primul rând, aprecierea oricăror activități, operațiuni, fapte sau fenomene economice trebuie să se facă în spiritul unei depline obiectivități, ținându-se cont de prevederile legislației în vigoare și numai pe bază de documente sau constatări autentice.

- În al doilea rând, în examinarea diferitelor fenomene ori procese cu caracter economic sau financiar trebuie avute în vedere interdependențele dintre acestea, pentru aprecierea mai justă a cauzelor generatoare de deficiențe și a împrejurărilor în care ele se produc și pentru evaluarea mai realistă a consecințelor lor.

- În al treilea rând, orice echipă de control ulterior trebuie să desfășoare o muncă armonioasă, în sensul că fiecare component are mai întâi obligația să îndeplinească exemplar sarcinile ce îi revin, iar periodic să informeze pe șeful de misiune și pe ceilalți colegi asupra constatărilor făcute în domeniul său. Mai mult decât atât, membrii echipei de control trebuie să se întrunească periodic, în mod organizat, pentru confruntarea opiniilor, pentru o informare reciprocă și pentru adoptarea în comun a măsurilor preconizate (măcar a celor mai importante).

d) Întocmirea și perfectarea documentelor de control. Aceasta este o etapă ce urmează obligatoriu după verificarea faptică și documentară.

Toate constatările pe care organele de control le fac în timpul verificării se consemnează în acte specifice, care trebuie să prezinte în mod clar, sintetizat și complet realitatea fenomenului controlat. De asemenea, actele de control vor cuprinde concluziile și aprecierile organelor de control asupra calității și corectitudinii activităților economice și financiare verificate, prezentând deficiențele constatate și măsurile propuse pentru lichidarea acestora.

Actele de control joacă un rol deosebit în viața economică și socială. În afară de consecințele lor imediate și directe, ele pot sta la baza unor importante acțiuni administrative, juridice sau de altă natură. Asta înseamnă că informațiile și afirmațiile conținute în actele de control trebuie să fie confirmate și susținute cu documente corespunzătoare, care să le sporească forța probatorie. Cel mai adesea, atunci când constată abateri sau deficiențe în activitatea unităților verificate, organele de control stabilesc măsuri obligatorii de remediere și aplică sau propun sancțiuni împotriva celor vinovați.

Pentru a avea forță probatorie, actele de control trebuie să îndeplinească mai întâi anumite condiții de formă și de fond. Din

punct de vedere al formei, aceste documente trebuie să conțină toate elementele de identificare (numele și funcția organului de control, data și locul controlului, unitatea sau compartimentul ce face obiectul controlului), ca și semnăturile autorizate (ale celor care controlează, dar și ale celor controlați). Condițiile de fond vizează, în principal, autenticitatea constatărilor și temeinicitatea concluziilor care trebuie prezentate clar și concis, sistematizate pe probleme sau obiective. Actele de control vor consemna numai date și fapte rezultate din propriile verificări și care exclud păreri preconcepționale, subiectivismul și arbitrariul. O regulă nescrisă spune că, în actele de control, nu se înscriu deficiențe și fapte ilicite constatate de alții și mai ales pentru care s-au luat măsuri legale și eficiente înainte de începerea controlului și nici păreri personale ale organului de control cu privire la constatările făcute.

Ca principiu, actele de control ulterior sunt documente bilaterale, ceea ce vrea să însemne că ele se semnează și trebuie să fie însușite atât de organul de control, cât și de reprezentanții unității verificate. Dacă conducerea sau salariații agenților economici controlați au unele obiecțiuni asupra constatărilor sau concluziilor controlului, acestea vor trebui clarificate și soluționate înainte de semnarea actelor de control. Dacă obiecțiunile se mențin în continuare, ele vor fi prezentate în scris, fie odată cu semnarea documentelor, fie în termen de maximum trei zile de la semnare. Respectivă obiecțiuni vor fi analizate de către organele de control care își vor formula punctul lor de vedere, legal și fundamentat pe baza datelor înscrise în procesul-verbal, iar materialul va fi anexat la actele de control, ca parte integrantă a acestora. Drept urmare, desprindem concluzia că semnarea actelor de control de către reprezentanții unității controlate este absolut obligatorie, indiferent dacă acesta se face fără sau cu obiecțiuni. În caz contrar, organele de control vor dispune sau vor propune sancțiuni.

Pentru formele de control ulterior, actele de control sunt în mai multe privințe asemănătoare. Astfel, în cazul controlului gestionar (financiar de gestiune) cele mai importante și mai uzuale documente ce se întocmesc sunt: **Procesul-verbal** sau **Nota de constatare**, **Nota de prezentare** și **Notele unilaterale**.

Procesul-verbal (de verificare sau de control) este documentul principal care se întocmește în toate cazurile în care revizorii contabili constată existența unor deficiențe, abateri ori fapte ilicite, indiferent de natura verificării și de unitatea, compartimentul sau gestiunea controlată. Procesul-verbal este un document sintetic, care vizează întreaga activitate verificată. El se întocmește pe capitole, în ordinea celor 4 obiective sintetice prevăzute de Normele nr. 63943/1991 ale Ministerului Finanțelor (anexă la H.G. nr. 720/1991, pct. 12). Fiecare obiectiv va constitui un capitol distinct, iar eventualele aspecte care nu au un corespondent direct în obiectivele analitice (obținute prin detalierea celor sintetice) se vor înscrie într-un capitol separat, intitulat "alte obiective".

În multe cazuri, revizorii contabili redactează capitolele procesului-verbal pe foi separate, sub formă de fișe, fapt ce ușurează delimitarea și, evident, mai buna înțelegere a problemelor consemnate.

De regulă, nu se deschid capitole separate pentru obiectivele la care verificarea nu a identificat deficiențe, abateri sau fapte ilicite. Pentru a se putea face dovada verificării lor, aceste obiective se înscriu într-o anexă la procesul-verbal, menționându-se obiectivele controlate, documentele folosite ca suport, operațiunile avute în vedere și perioada verificată. În ce privește corectitudinea, respectiv realitatea și legalitatea lor, acestea sunt atestate prin simpla semnătură a organului de control.

Din punct de vedere al formei de prezentare, procesul-verbal de control cuprinde, pe lângă elementele generale de introducere și încheiere, expunerea ordonată și detaliată a tuturor deficiențelor constatate (în ordinea succesivă a obiectivelor stabilite prin Normele metodologice și detaliate ori completate de fiecare unitate ce are în structura sa compartiment de control gestionar). Pentru a ușura activitatea revizorilor contabili, dar mai ales a celor ce utilizează sau valorifică actele de control, fiecare deficiență constatată trebuie prezentată în procesul-verbal în mod complet și concludent, menționându-se obligatoriu principalele elemente de caracterizare, cum sunt:

- ◆ obiectivul verificat, cu indicarea concretă a operațiunilor și documentelor controlate, perioada avută în vedere și persoana care a făcut controlul;
- ◆ constatarea sau constatările (considerate drept deficiențe, abateri sau fapte ilicite), cu indicarea expresă a prevederilor legale încălcate și stabilirea exactă a consecințelor economice, financiare, patrimoniale sau de altă natură;
- ◆ persoanele făcute răspunzătoare și temeiul legal pe care se fundamentează această răspundere, inclusiv eventualele obiecțiuni și punctul de vedere al organului de control asupra lor;
- ◆ măsurile luate în timpul controlului și cele care urmează a se lua în continuare de către unitatea verificată, cu indicarea termenelor și a persoanelor care răspund de aducerea lor la îndeplinire.

Persoanele considerate vinovate de deficiențele sau abaterile consemnate în procesul-verbal vor fi ascultate cu privire la faptele reținute în sarcina lor (de regulă prin note explicative scrise) și se vor verifica obligatoriu apărările formulate. În caz de imposibilitate sau de refuz, se va menționa în procesul-verbal cauza neîndeplinirii acestei măsuri obligatorii. Potrivit uzanțelor, în controlul gestionar, persoanele făcute răspunzătoare de abateri ori fapte ilicite vor fi solicitate să semneze procesul-verbal, la sfârșitul constatărilor respective, în cadrul capitolului în care se încadrează obiectivul controlat. Dacă abaterile săvârșite urmează să atragă răspunderea penală, procesul-verbal trebuie semnat obligatoriu și de persoanele care au săvârșit faptele incriminate.

Am convenit că, în afară de conținutul propriu-zis, procesul-verbal (de verificare sau de control) cuprinde și o parte introductivă și una de încheiere. Partea introductivă este rezervată, în principal, datelor de identificare, cuprinzând data și locul întocmirii procesului verbal, numele și calitatea organului de control, temeiul legal și delegația în baza căreia se face controlul, unitatea controlată și persoanele abilitate să o reprezinte, perioada în care s-a făcut controlul și cea avută în vedere pentru verificare etc. Partea finală precizează numărul de exemplare și destinația lor, precum și

recunoașterea faptului că au fost restituite unității toate actele și documentele puse la dispoziția organului de control. Evident, orice proces verbal se încheie cu semnăturile organelor de control, ale reprezentanților unității verificate și eventual ale martorilor care au asistat la verificare.

Procesul-verbal astfel perfectat se înregistrează la unitatea controlată, căreia i se lasă un exemplar, după care se înaintează sau se predă unității de care ține compartimentul de control, însoțit (dacă este cazul) de o notă de prezentare.

Nota de prezentare nu este un simplu document de însoțire anexat actelor de control întocmite. Ea trebuie să conțină și alte aprecieri și propuneri față de cele inserate în procesul-verbal. Dintre acestea cele mai frecvente consemnări suplimentare vizează aspecte cum sunt:

- Dacă unele dintre deficiențele semnalate în procesul-verbal sunt consecința aplicării dispozițiilor date sau recomandărilor făcute de organe ori persoane din afara unității controlate, acestea trebuie nominalizate în Nota de prezentare, cu detaliile necesare pentru cunoașterea exactă a gradului de implicare a lor.
- Dacă unele obiective, probleme sau aspecte necesită a fi controlate sau urmărite în continuare, organele de control vor face, în Nota de prezentare, propunerile corespunzătoare.
- Dacă măsurile adoptate de conducerea unității verificate nu satisfac exigențele organului de control, Nota de prezentare va consemna setul de măsuri ce urmează a fi luate în continuare de agentul economic controlat și de organul care a dispus controlul. Asemenea măsuri privesc, în principal, aplicarea sancțiunilor disciplinare, propuneri de imputare a pagubelor, stabilirea răspunderii penale, comunicări ce trebuie făcute altor persoane juridice sau fizice sau unor organe ale administrației de stat. Evident, propunerile organului de control trebuie să fie motivate și realiste, să conțină elementele necesare pentru soluționarea practică a problemelor și să se întemeieze pe constatările conținute în procesul-verbal de control.

În cazurile în care organele de control gestionar nu mai au de

făcut alte propuneri sau aprecieri (față de cele din procesul-verbal), Nota de prezentare rămâne fără obiect și prin urmare întocmirea ei nu este obligatorie.

În sfârșit, în cazurile, practic foarte rare, în care revizorii contabili nu constată la unitatea ori subunitatea verificată nici o deficiență, nici o abatere sau faptă ilicită, precum și atunci când acestea, prin volumul și importanța lor, nu justifică întocmirea unui proces verbal și a Notei de prezentare, se va întocmi o **Notă unilaterală**. Acest document, cu caracter particular, are menirea de a face dovada efectuării controlului și deci va consemna obiectivele verificate, perioadele avute în vedere și principalele constatări făcute.

Procesul-verbal de control și Nota de prezentare sau, după caz, Nota unilaterală trebuie însoțite de toate documentele pe care se întemeiază concluziile sau care confirmă realitatea lor. În cazul controlului gestionar (dar și în cazul altor forme de control ulterior) în categoria acestor documente se cuprind: note de constatare, note explicative sau declarații, liste de inventariere, declarații ale gestionarilor, angajamente de acoperire a prejudiciilor, sesizări primite de la diverse persoane fizice sau juridice, documente justificative sau financiar-contabile (în original sau în copii certificate), tabele și situații, extrase de date și altele asemenea lor.

În cazul organelor de control ale Ministerului Finanțelor, actele de control întocmite nu diferă prea mult, cuprinzând în principal următoarele documente:

*** Procesul-verbal**, care este un act bilateral și care se întocmește în aceleași condiții și cu respectarea aceluiași cerințe ca și în cazul controlului gestionar. Conținutul acestui document este evident influențat de obiectivele specifice înscrise în programele trimestriale ale organelor controlului financiar de stat. În schimb, constatările (reprezentând deficiențe, abateri și fapte ilicite) se descriu în aceeași manieră (cu indicarea prevederilor legale încălcate, cu evaluarea consecințelor, cu nominalizarea persoanelor vinovate și a funcțiilor acestora, cu precizarea măsurilor luate operativ sau care urmează a fi luate ulterior, inclusiv a termenelor pentru adoptarea acestora).

Dacă din diferite motive, nu se pot finaliza constatările și nu se poate încheia procesul-verbal, când se refuză sau se tergiversează semnarea actelor de control, precum și atunci când nu se depun în termen obiecțiunile ori respectivele obiecțiuni sunt de natură să modifice total sau măcar parțial unele constatări, șeful serviciului de control va notifica agentului economic constatările reținute în urma analizelor efectuate, stabilind și un termen de maximum 15 zile până la care unitatea controlată este obligată să răspundă punct cu punct. Notificarea cuprinde toate constatările considerate abateri, în ordine sistematică, numerotate pe puncte, cu descrierea detaliată a lor, așa cum se face în procesul-verbal de control. Pe baza răspunsurilor primite, dar și în cazul în care agentul economic nu răspunde până la termenul stabilit, șeful serviciului de control va face propuneri conducerii direcției cu privire la modul de valorificare a constatărilor și a măsurilor ce trebuie dispuse în sarcina respectivei unități.

În cazurile în care controlul financiar de stat constată săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală, acestea vor fi consemnate într-un proces verbal separat, care se înaintează Parchetului.

* Un al doilea document ce poate fi întocmit de către organele controlului financiar de stat este **Procesul-verbal de constatare a contravențiilor**. Acesta urmează normele generale și speciale în materie de contravenții, știut fiind faptul că organele de control ale Ministerului Finanțelor au calitatea de organe constatatoare. În cazurile în care, pe lângă aplicarea amenzilor, se dispune și măsura confiscării, agentul constatator va descrie amănunțit, în procesul-verbal, bunurile și valorile confiscate. De asemenea, organele de control ale Ministerului Finanțelor au obligația legală de a lua toate măsurile de conservare sau de valorificare a respectivelor bunuri. Despre măsurile luate se vor face mențiunile corespunzătoare, în procesul-verbal de constatare a contravențiilor. Dacă lucrurile confiscate nu aparțin contravenientului, ci unei alte persoane fizice sau juridice, procesul-verbal va menționa numele ori denumirea și adresa sau sediul proprietarului de drept (evident, în măsura în care aceste date sunt cunoscute). Dacă pentru o contravenție

constatată se încasează amenda pe loc, nu mai este necesară întocmirea procesului-verbal de constatare, fiind suficientă menționarea faptelor în actul de control de bază.

* În cazurile în care constată abateri ori deficiențe a căror reconstituire ulterioară nu este posibilă sau care nu pot fi dovedite pe alte căi, organele de control ale Ministerului Finanțelor întocmesc Note de constatare, care trebuie să respecte condițiile prezentate de noi anterior. În aceste note se menționează obligatoriu și măsurile luate operativ, iar pentru situațiile mai deosebite se recomandă folosirea martorilor asistenți.

* În al patrulea rând, organele controlului financiar de stat pot întocmi Note unilaterale, în aceleași cazuri excepționale în care, cu ocazia controlului, nu s-au constatat abateri ori acestea (prin volumul și importanța lor) nu justifică întocmirea de procese-verbale.

* În sfârșit, ca regulă generală, la actele de control încheiate de organele de control ale Ministerului Finanțelor se anexează Note de prezentare (dacă mai sunt și alte aspecte de arătat sau propus, față de cele cuprinse în actul de control propriu-zis), note care au un conținut similar cu cele întocmite de către organele de control gestionar.

Trebuie menționat și faptul că actele de control se înregistrează mai întâi la agenții economici controlați (imediat după semnarea lor de către cei în drept), iar exemplarele din procesul-verbal sau, după caz, Nota de constatare care se depun la Direcția Generală a Controlului Financiar de Stat sau Direcțiile Generale ale Finanțelor Publice și Controlului Financiar de Stat din teritoriu, se înregistrează și la acestea, imediat după primirea lor.

e) Valorificarea rezultatelor controlului reprezintă o altă etapă importantă a acțiunilor de control ulterior. Ea se realizează în principal prin stabilirea măsurilor concrete prin care unitatea, compartimentul sau subunitatea ce a făcut obiect al controlului urmează să remedieze deficiențele constatate, să-și îmbunătățească munca ori să-și amelioreze performanțele. Aceste măsuri vizează diferitele aspecte ale activităților economice și financiare și evident, prezintă o mare diversitate.

În funcție de momentul și de competența adoptării lor, măsurile de remediere a deficiențelor și a abaterilor sunt de mai multe feluri și au regimuri diferite, astfel:

* O parte dintre acestea sunt măsurile deja adoptate, fie de către organele de control, fie de conducerea unității verificate, chiar în timpul derulării acțiunii de control. După cum am văzut, asemenea măsuri se găsesc consemnate distinct în procesul-verbal întocmit.

* De asemenea, în documentele finale de control sunt consemnate distinct măsurile propuse de către organele de control, dar pe care persoanele îndreptățite din unitatea verificată refuză sau întârzie să le adopte cu operativitate. Am văzut că, în cazul particular al controlului financiar de stat, analiza acestor măsuri poate cuprinde o fază preliminară, în care sunt notificate agentului economic principalele constatări și se solicită acestuia răspunsuri detaliate.

* Alte măsuri sunt cele propuse de către organul de control sau adoptate de conducerea unității verificate pe baza concluziilor finale. Aceste măsuri pot fi cuprinse în Nota de prezentare sau pot face obiectul unor decizii ulterioare. Se adaugă acestora măsurile suplimentare dispuse de către unitatea ierarhică sau de către organul care a ordonat verificarea, în urma studierii actelor de control. Evident, asemenea măsuri vor fi comunicate în scris, atât unității verificate, cât și organului de control.

* În sfârșit, dacă din constatările făcute rezultă necesitatea unor măsuri importante, dar care depășesc competențele de adoptare ale organelor implicate (organul de control, conducerea unității verificate, conducerea unității sau organului care a dispus controlul), acestea vor forma un set distinct, urmând a fi comunicate sau transmise organismelor abilitate să le adopte sau să dispună.

Potrivit Normelor de organizare și exercitare a controlului financiar propriu la ministere, departamente, alte organe centrale, prefecturi și la regiile autonome¹, la terminarea oricărei acțiuni de

¹ Normele nr. 63943/1991, aprobate prin H.G. nr. 720/1991, publicate în Monitorul Oficial nr. 75/24.04.1992.

control anual de fond, șeful compartimentului de control financiar de gestiune, pe baza actelor de control întocmite, prezintă conducerii unității în care funcționează compartimentul concluziile controlului efectuat, împreună cu măsurile ce se propun a fi luate în continuare, în vederea înlăturării abaterilor și tragerii la răspundere a celor care au săvârșit neregulile, au produs pagube sau au comis infracțiuni. Conducătorii respectivelor unități au obligația ca, în limita competențelor și în cadrul termenelor legale, să dispună aplicarea integrală și la timp a măsurilor propuse, sancționarea persoanelor vinovate, recuperarea prejudiciilor materiale și trimiterea spre urmărire penală a cazurilor ce întrunesc elementele unor infracțiuni. Neadoptarea acestor măsuri angajează răspunderea proprie a conducătorului unității. Ca regulă generală (dacă prin dispoziții legale nu sunt fixate alte termene), măsurile de mai sus trebuie luate în termen de cel mult 30 de zile de la data înregistrării actului de control.

În cazurile în care conducătorul de unitate nu adoptă operativ măsurile prevăzute de lege, șeful compartimentului de control financiar de gestiune are obligația de a sesiza imediat, în scris, consiliul de administrație al unității în care funcționează, iar în cazurile ce privesc recuperarea pagubelor și Direcția Generală a Finanțelor Publice și Controlului Financiar de Stat, din județul respectiv sau din municipiul București, după caz.

Pe de altă parte, atunci când există solicitări exprese din partea instanțelor de judecată, din partea parchetului sau a poliției pentru combaterea criminalității economico-financiare, conducătorii de unități vor dispune, cu prioritate, măsurile necesare pentru efectuarea controalelor gestionare, în vederea stabilirii pagubelor produse prin infracțiuni și pentru clarificarea împrejurărilor care au condus la săvârșirea unor fapte de natură penală.

În sfârșit, o importantă cale de valorificare a rezultatelor controlului o constituie prelucrarea documentelor de control (respectiv a principalelor concluzii finale) la diferite niveluri de reprezentare ale unității verificate. Avem în vedere, de pildă, dezbateri organizate cu consiliul de administrație, cu șefii de compartimente, cu grupuri

de specialiști, cu personalul unor compartimente specializate sau chiar (acolo unde este posibil și necesar) cu întregul personal al unității.

f) Controlul îndeplinirii măsurilor stabilite pe baza concluziilor rezultate din acțiunea de verificare.

Evident, aceasta reprezintă o etapă ulterioară acțiunii propriu-zise de control, a cărei necesitate decurge din faptul că misiunea controlului se poate considera încheiată numai atunci când deficiențele, abaterile și alte neajunsuri constatate au fost definitiv lichidate și s-au creat toate condițiile pentru preîntâmpinarea repetării lor în viitor.

Ca regulă generală, controlul îndeplinirii măsurilor stabilite revine, în primul rând, unității sau organului care a dispus verificarea, adică organismului de control implicat. Din punct de vedere metodologic, acesta poate folosi diverse mijloace sau căi, dintre care cele mai uzuale sunt următoarele:

- * Cel mai adesea unitățile verificate sunt obligate să trimită organului de control comunicări sau informări periodice cu privire la stadiul realizării măsurilor și eficiența aplicării acestora.

- * De asemenea, periodic, organul de control se va deplasa în teren pentru a urmări pe viu (concret) modul de acțiune și realitatea comunicărilor trimise.

- * În sfârșit, cu ocazia unui nou control de același gen (gestionar de fond, financiar, contabil sau fiscal), efectele actualelor măsuri vor fi analizate în paralel sau în contextul obiectivelor ce vor fi înscrise atunci în planul detaliat de verificare.

Nu putem încheia aceste considerații metodologice fără o privire (fie ea și sumară) asupra particularităților pe care le înregistrează munca revizorilor de gestiuni și chiar a comisiilor de inventariere desemnate în unitățile care nu au asemenea organe specializate de control intern.

Se impune din start precizarea că desfășurarea operațiunilor propriu-zise de verificare a gestiunilor de mărfuri și ambalaje (dar și a altor gestiuni de stocuri, imobilizări sau mijloace de trezorerie) respectă regulile generale ale inventarierii patrimoniului din

economia națională¹. Se utilizează, în acest scop, tehnici adecvate de constatare faptică, măsurare, evaluare, comparare și calcul, în vederea stabilirii exacte a situației gestiunilor inventariate. Rezultatele finale ale verificării se consemnează de către revizori în “Procesul-verbal de inventariere și control a gestiunii”, la care se anexează (pe lângă Nota de prezentare) listele de inventariere, situațiile comparative de gestiuni, note explicative și alte documente specifice. Deși are forme relativ diferite pentru gestiunile cu evidență global-valorică și pentru cele cu evidență cantitativ-valorică, Procesul-verbal de inventariere și control conține aproximativ aceleași elemente, referitoare la situația generală a gestiunii (cu precizarea plusurilor sau minusurilor de inventar), volumul operațiunilor și documentelor verificate, deficiențele constatate și măsurile luate în timpul inventarierii, precum și situația exactă a valorilor fără mișcare, de prisos, greu vandabile, inutilizabile sau deteriorate. Anexele procesului-verbal trebuie să fie datate și numerotate în ordinea în care se face trimiterea la ele în textul actului de control.

Dosarul de inventariere astfel constituit se leagă (se șnu-ruiește), se numerotează pe fiecare filă (revizorul are obligația să menționeze, sub semnătură, pe ultima filă sau pe coperta dosarului numărul filelor conținute), se înregistrează la unitatea comercială de care ține gestiunea verificată și se prezintă organului care a dispus efectuarea controlului (respectiv conducerii unității, fie direct, fie prin intermediul compartimentului financiar-contabil).

Dacă ne referim strict la activitatea revizorilor de gestiuni din unitățile cu profil comercial, reținem și faptul că, în legătură cu valorificarea constatărilor făcute, acestora le revin câteva obligații specifice, cum sunt:

- a) să propună măsuri operative, chiar pe parcursul verificării

¹ Asupra acestui aspect vom reveni cu detalii într-o secțiune distinctă a manualului nostru, atunci când ne vom ocupa de controlul administrării patrimoniului din unități și al integrității avutului public și privat.

gestiunilor, pentru recuperarea pagubelor, înregistrarea plusurilor de inventar, remedierea și prevenirea repetării unor deficiențe;

b) îndrumarea gestionarilor controlați și sprijinirea acestora, în scopul înțelegerii și aplicării corecte a dispozițiilor legale în materie de gestionare a bunurilor și valorilor;

c) să sesizeze în scris conducerea unității, atunci când fac constatări ce necesită măsuri imediate sau deosebit de importante, care depășesc competențele gestionarilor sau când aceștia refuză să adopte măsurile recomandate;

d) în cazurile în care conducerea unității comerciale nu a luat măsurile prevăzute de lege pentru stabilirea răspunderilor și recuperarea prejudiciilor constatate în gestiunile verificate, șeful compartimentului revizorilor de gestiuni are obligația să sesizeze în scris (printr-un referat datat, semnat și înregistrat) consiliul de administrație; dacă nici acest organ nu acționează în spiritul legii, șeful compartimentului va sesiza în scris pe conducătorul unității ierarhic superioare (acolo unde există asemenea ierarhii) și organele controlului financiar de stat.

În loc de concluzii vom admite faptul că, pe lângă necesitatea respectării stricte a cerințelor metodologice, exercitarea controlului economic-financiar (indiferent de conținutul și forma organizatorică pe care o îmbracă) presupune din partea organelor însărcinate cu asemenea atribuții fermitate și exigență, responsabilitate civică și morală și, mai presus de toate, o înaltă competență profesională.

Capitolul 4

CONTROLUL ADMINISTRĂRII ȘI AL INTEGRITĂȚII PATRIMONIULUI PUBLIC ȘI PRIVAT

Necesitatea unui asemenea gen de control decurge din îndatoririle fundamentale de ordin economic, social, juridic și etico-moral privind apărarea proprietății și a dreptului de proprietate, indiferent cine sunt titularii acestui drept.

4.1. Aspectele generale ale apărării și consolidării proprietății publice și private

Noțiunea de proprietate are mai întâi un înțeles general, teoretic, desemnând o relație socială fundamentală care ia naștere în legătură cu însușirea și stăpânirea de către oamenii unei colectivități naționale a bunurilor materiale și în primul rând a mijloacelor de producție, precum și a rezultatelor muncii lor. Natura proprietății determină toate celelalte raporturi sociale, reprezentând baza economică a societății, fundamentul organizării și conducerii întregii economii naționale.

Dar, proprietatea poate fi privită și sub aspectul său concret, material, în care caz ea cuprinde totalitatea resurselor naturale (de orice fel), bogățiile solului și subsolului, izvoarele de energie, ca și ansamblul mijloacelor economice aflate în gestiunea și administrarea unor persoane fizice, dar mai ales juridice din sectorul public și din cel privat. Din acest punct de vedere, proprietatea dobândește un înțeles practic, iar bunurile și valorile ce fac obiectul ei sunt cunoscute sub denumirea generică de avut public și avut privat.

Apărarea proprietății este o necesitate obiectivă și o legitate a economiei sociale de piață. Ea presupune o suită largă de acțiuni, complexe și variate, care antrenează toți factorii economici, administrativi, juridici și sociali, inclusiv sistemele de educație și

morală, în scopul ocrotirii valorilor materiale și spirituale aparținând diferitelor persoane ori colectivități. Pe de altă parte, integritatea diferitelor patrimonii (ale unităților patrimoniale din sectorul public și privat al economiei) este o condiție esențială pentru progresul economic și social, pentru ridicarea bunăstării națiunii. Într-un asemenea context, apărarea proprietății, respectiv a avutului public și privat, constituie o îndatorire nu numai juridică, dar și moral-cetățenească fundamentală, o formă de manifestare a atitudinii responsabile față de interesele generale, majore, ale societății.

Într-un înțeles mai restrâns, apărarea patrimoniului public și privat reprezintă protecția juridică a dreptului de proprietate al statului (în cazul organelor administrației de stat, regiilor autonome și instituțiilor publice) și al celorlalți proprietari (în cazul organizațiilor cooperatiste ori social-obștești, asociațiilor de diverse tipuri, societăților comerciale cu capital privat sau mixt, întreprinzătorilor particulari și comercianților). Evident, noțiunea de patrimoniu depășește sfera mijloacelor economice (materiale și bănești) aflate în proprietatea agenților economici, a statului și a unităților sale administrativ-teritoriale, a instituțiilor publice, a organizațiilor și asociațiilor cu scop nelucrative ori nonprofit, cuprinzând în fapt totalitatea drepturilor și obligațiilor de natură patrimonială ale acestora, adică întreg activul și pasivul lor.

Într-o economie de piață marcată de puternice valențe sociale, apărarea integrității patrimoniului public și privat trebuie circumscrisă perimetrului mult mai întins al legalității de drept, ale cărei principii fundamentale impun așezarea întregii activități economico-sociale pe baze juridice și obligarea tuturor organelor și persoanelor să respecte legile țării și toate dispozițiile întemeiate pe lege. Legalitatea sau ordinea de drept vizează o arie foarte largă de probleme care privesc societatea în general și în ansamblul său. Între acestea, întărirea proprietății și apărarea avutului public și privat ocupă un loc deosebit de important. Fenomenul este cât se poate de firesc, dacă avem în vedere faptul că proprietatea este cel mai adesea exclusivă și absolută, inalienabilă și imprescriptibilă.

În condițiile actuale ale economiei românești, grija pentru

integritatea avutului public și privat și răspunderile celor însărcinați cu administrarea diferitelor patrimonii trebuie să capete valențe noi. Este necesară o activitate permanentă și intensă de prevenire și descoperire a pagubelor, de înlăturare a risipei, a sustragerilor și a altor forme de știrbire a proprietății.

În cadrul acestor acțiuni, sarcini deosebite revin organelor de control economic-financiar și mai ales celor de control gestionar. Prin specificul muncii lor, aceste organe vin în contact nemijlocit cu realitățile din întreprinderi, organizații și instituții, cunosc modul concret în care se desfășoară activitățile economice, putând sesiza operativ cazurile de proastă gospodărire a mijloacelor și a resurselor și de păgubire a unităților patrimoniale.

Este indiscutabil faptul că, controlul economic-financiar vizează cu prioritate latura concret-materială a proprietății, urmărind în fapt două grupe mari de probleme:

- mai întâi, identificarea și valorificarea tuturor posibilităților de prevenire a păgubirii avutului public și privat;
- apoi, atunci când măsurile preventive nu și-au atins integral scopul propus, stabilirea și recuperarea prejudiciilor materiale suferite de agenții economici, instituțiile publice și alte unități patrimoniale.

Avem în vedere și faptul că cea mai mare parte a avuției naționale se găsește în administrarea și folosința unor unități, persoane juridice autonome, separate juridic prin statutele lor și delimitate economic prin diviziunea socială a muncii, unități care gestionează părți concrete din averea unui popor, în conformitate cu strategiile și tactica lor, dar și în deplin acord cu legislația națională. În aceste condiții, principalele obligații privind gospodărirea rațională și apărarea integrității elementelor de patrimoniu revin în primul rând unităților patrimoniale, iar în cadrul acestora, organelor de conducere sau de administrație, compartimentelor financiar-contabile, persoanelor cu funcții gestionare și organismelor proprii de control. Alte asemenea obligații revin (în cazul structurilor supraordonate) organelor din ierarhia superioară, care au îndatoriri expres prevăzute de legislația în vigoare, pe linia îndrumării și controlului unităților din subordine.

Din cele de mai sus, desprindem concluzia că principala responsabilitate a controlului economic-financiar este să urmărească continuu și să verifice periodic modul în care unitățile patrimoniale și eventual forurile lor tutelare își exercită atribuțiile în legătură cu administrarea patrimoniului propriu și apărarea integrității acestuia.

Controlul administrării și al integrității diferitelor patrimonii este un control complex, care se realizează, așa cum am subliniat anterior, prin urmărirea măsurilor preventive și numai în subsidiar, prin stabilirea și recuperarea pagubelor. De fapt, demersurile noastre vor avea în vedere trei module distincte: măsurile de prevenire a păgubirii, controlul efectiv al integrității patrimoniului (care se realizează prin inventariere) și rolul controlului în stabilirea pagubelor și a măsurilor de recuperare a lor.*

4.2. Controlul măsurilor de prevenire a păgubirii patrimoniului public și privat

Orice unitate patrimonială este răspunzătoare față de proprietarii ei (stat, acționari, asociați) pentru modul în care își gospodărește patrimoniul propriu, având obligația adoptării unor măsuri concrete și eficiente de prevenire a pagubelor, a risipei și a cheltuielilor supradimensionate. În categoria acestor măsuri se cuprind: organizarea și exercitarea formelor proprii de control; măsurile de bună gospodărire a patrimoniului; respectarea condițiilor de încadrare a gestionarilor și de constituire a garanțiilor materiale; organizarea și conducerea corectă a evidenței patrimoniului. În acest context, organele de control economic-financiar și îndeosebi cele de control gestionar pot și trebuie să verifice, cu toată atenția, operativitatea și eficiența măsurilor preventive adoptate de către unitățile patrimoniale și conducerile lor.

4.2.1. Controlul organizării și exercitării formelor proprii de control

O asemenea problemă trebuie abordată în mod diferit, în funcție de natura și competențele organelor de control. Dacă privim lucrurile prin prisma organelor de control gestionar, atunci vom

avea în vedere modul de organizare și exercitare a controlului financiar preventiv și a controlului ierarhizat, forme care se localizează în interiorul unității, subunității, compartimentului sau gestiunii controlate. Din punctul de vedere al altor organisme sau forme de control (al Curții de Conturi, de exemplu, sau auditului financiar-contabil) trebuie urmărite toate formele de control propriu, inclusiv cel gestionar sau de fond (dacă unitatea verificată are un asemenea compartiment specializat).

Din punctul de vedere al conținutului, acest control poate urmări obiective, cum sunt:

- a) Existența documentelor de dispoziție de ordine interioară prin care sunt organizate formele proprii de control, respectiv controlul ierarhizat și controlul financiar preventiv;
- b) Dacă respectivele Ordine sau Decizii ale conducerii sunt aduse la zi, în funcție de structura și mișcarea personalului;
- c) Modul în care au fost distribuite sarcinile de control, atât pentru controlul financiar preventiv (persoanele împuternicite), cât și pentru controlul ierarhizat (pe niveluri ale conducerii și pe funcții);
- d) Dacă sarcinile nominale de control au fost comunicate în scris persoanelor abilitate;
- e) Modul de cuprindere în control a operațiunilor patrimoniale (în cazul controlului financiar preventiv) sau de altă natură (în cazul celorlalte forme), în conformitate cu normele legale și metodologice în vigoare;
- f) Fixarea sarcinilor concrete sau a obiectivelor de urmărit pentru fiecare operațiune, document sau activitate;
- g) Dacă în întreprindere sau în instituție se ține o evidență a controalelor efectuate (în cazul controlului ierarhizat și a celui gestionar) sau a refuzurilor de viză (în cazul controlului preventiv);
- h) Temeinicia constatărilor făcute și a refuzurilor de viză și modul de soluționare a acestora;
- i) Atitudinea conducerii față de formele proprii de control (receptivitatea față de constatări și modul de valorificare a propunerilor);

j) Eventualele consecințe negative ale organizării și exercitării necorespunzătoare a formelor proprii de control.

Este neîndoielnic faptul că buna organizare și exercitarea cu simț de răspundere a formelor proprii de control reprezintă o importantă cale de prevenire a deficiențelor în administrarea patrimoniului și a păgubirii avutului public și privat.

4.2.2. Controlul măsurilor de bună gospodărire a patrimoniului

Măsurile de bună gospodărire a patrimoniului vizează în principal modul de organizare a recepțiilor de bunuri, asigurarea condițiilor de depozitare și conservare, precum și sistemele de pază și securitate a valorilor materiale și bănești.

A. În ce privește **recepțiile de bunuri**, este cunoscut faptul că orice bun care intră într-o unitate patrimonială, indiferent dacă provine din aprovizionări, transferuri sau investiții, trebuie supus unor operațiuni riguroase de recepție cantitativă și calitativă, efectuate de comisii special constituite (cu caracter permanent sau pentru fiecare caz în parte). În acest fel operațiunile de recepție îndeplinesc un important rol preventiv în administrarea patrimoniului, împiedicând pătrunderea în unități a unor bunuri necorespunzătoare sub aspect cantitativ, calitativ sau sortimental.

Pentru aprecierea calității recepțiilor de bunuri, organele de control economic-financiar vor verifica în fapt respectarea de către întreprinderi și instituții a prevederilor legale specifice domeniului, urmărind aspecte sau obiective cum sunt:

a) modul de constituire a comisiilor de recepție și autorecepție, respectiv competența membrilor acestora în identificarea bunurilor aprovizionate, stabilirea cantităților și aprecierea stărilor calitative;

b) modul de funcționare a comisiilor, precizându-se dacă acestea se întrunesc la timp și ori de câte ori este nevoie, dacă la recepție participă toți membrii comisiei și dacă operațiunile de măsurare, verificare și analiză se desfășoară în condiții normale de exigență;

c) modul de valorificare a constatărilor și propunerilor comisiilor de recepție, sub aspectul măsurilor luate de întreprindere, în cazul aprovizionării unor valori materiale necorespunzătoare din punct de vedere cantitativ și calitativ (restituirea materialelor

necomandate, refuzul de plată total sau parțial, înregistrarea și eventual imputarea diferențelor cantitative etc.).

B. La rândul său, asigurarea condițiilor de depozitare și conservare a valorilor materiale are un rol hotărâtor în evitarea degradării sau deprecierei unor bunuri și a sustragerii acestora de către diferite persoane din întreprindere sau din afară. Organele controlului gestionar de fond sau alte organe interesate pot controla asigurarea condițiilor de depozitare și conservare, urmărind obiective cum sunt:

- a) Existența capacităților de depozitare și nivelul lor tehnic sau starea acestora;
- b) Modul de organizare a magaziiilor și depozitelor, în sensul specializării lor și compartimentării interioare, în funcție de natura bunurilor gestionate;
- c) Măsurile luate de întreprindere pentru utilizarea rațională și întreținerea curentă a capacităților de depozitare;
- d) Înzestrarea tehnică a depozitelor cu mijloacele necesare transportului și manipulării bunurilor, cu aparate de cântărire, de măsurare și de control (care trebuie să fie verificate și validate periodic de către organele de metrologie), cu rafturi și stelaje care să permită accesul ușor la bunurile depozitate și cu puncte de pază contra incendiilor, echipate în mod corespunzător;
- e) Delimitarea valorilor materiale din gestiuni în funcție de situația sau regimul acestora (destinate proceselor de producție sau rezultate din acestea, procurate din fondurile pentru investiții, sosite și nerecepționate încă, refuzate la recepție și preluate în custodie, primite pentru prelucrare sau în consignație etc.); o atenție specială trebuie acordată existenței și modului de reflectare în documentele de evidență operativă a materialelor eliberate din gestiuni și neconsumate încă în secții, precum și a produselor ori a semifabricatelor terminate, dar care nu au trecut probele de control tehnic de calitate și nu sunt predate la magazie;
- f) Dacă toate bunurile din unitate și îndeosebi cele aflate în folosință (obiecte de inventar, echipament de protecție, truse de scule) sunt date în grija directă a unor persoane și modul în care

acestea se ocupă de păstrarea, folosirea sau consumarea lor;

g) Dacă bunurile din gestiuni sunt etichetate și descrise în mod corespunzător (simbol, cod, denumire, dimensiuni), pentru a putea fi identificate rapid și cu maximă precizie;

h) Dacă întreprinderea a stabilit și dacă gestionarii cunosc persoanele care au dreptul să dispună eliberarea bunurilor din gestiunile lor (lista acestor persoane și specimenele de semnături se comunică fiecărui gestionar);

i) Dacă unitatea utilizează limite minime și maxime de stocuri și dacă gestionarii respectă obligațiile ce le revin în cazul depășirii acestora (sesizarea în scris a compartimentelor aprovizionare, financiar sau producție); alte asemenea obligații revin gestionarilor în cazul apariției unor pericole iminente de distrugere sau degradare a valorilor gestionate;

j) Dacă în unitate se face în mod curent instructajul gestionarilor, atunci când aceștia sunt puși în situația de a păstra sau manipula materiale ori produse cu caracteristici deosebite (inflamabile, explozibile, toxice, urât mirositoare).

C. În sfârșit, organizarea pazei și asigurarea securității valorilor materiale și bănești joacă un rol important în prevenirea păgubirii avutului public și privat. În această direcție, organele de conducere din unitățile patrimoniale au stabilit, prin lege, sarcini și responsabilități precise, care vizează trei aspecte mai importante:

a) asigurarea pazei și măsurilor de siguranță la magaziiile sau depozitele întreprinderii;

b) organizarea controlului de poartă;

c) securitatea numerarului din casieria întreprinderii, precum și pe timpul transportului acestuia la și de la bancă.

Verificarea măsurilor luate de întreprindere pe linia pazei avutului propriu este de competența organelor de control ierarhizat, dar poate face și obiectul unor acțiuni ale organelor de control gestionar de fond sau ale altor categorii de organe, care exercită în acest caz un control factic și mai puțin un control documentar. Important este ca verificările factice să fie inopinate și repetate de mai multe ori, pentru a surprinde realitatea fenomenului controlat.

În legătură cu asigurarea pazei la depozite trebuie controlat dacă întreprinderea folosește personal propriu sau din unitățile specializate de pază, modul de organizare a schimburilor, existența proceselor verbale de predare a serviciului. De asemenea, se verifică starea depozitelor, asigurarea lor cu obloane la uși și ferestre, calitatea încuietorilor, modul de sigilare și desigilare, iar în cazul depozitelor în aer liber se verifică dacă acestea sunt împrejmuite și supravegheate, iluminate, astfel încât să se prevină orice posibilitate de sustragere sau înstrăinare a bunurilor.

În legătură cu organizarea controlului de poartă, organele de control au obligația să verifice dacă există posturi de pază la toate intrările și ieșirile din unitate, dacă se exercită în mod corespunzător controlul individual asupra persoanelor care ies din întreprindere, dacă se ține corect evidența mijloacelor de transport care ies încărcate (pe baza unui registru special), dacă se verifică documentele de însoțire a bunurilor care intră și ies din unitate și dacă se aplică pe aceste documente ștampila "executat controlul de poartă".

Controlul măsurilor de asigurare a securității numerarului se referă atât la modul de înzestrare și funcționare a casieriei (dacă acesta ocupă o încăpere separată, dacă are grilaje metalice, dacă operațiunile de încasări și plăți se fac la ghișeu, dacă numerarul și celelalte valori se păstrează în case de bani), cât și la asigurarea mijloacelor de transport, însoțitorilor sau pazei înarmate (în funcție de mărimea sumelor), pentru deplasarea numerarului de la întreprindere la bancă sau invers, precum și la punctele de efectuare a plăților.

4.2.3. Controlul respectării condițiilor de încadrare a gestionarilor și de constituire a garanțiilor materiale

În cadrul agenților economici, dar și în interiorul altor unități patrimoniale, salariații desfășoară activități dintre cele mai diverse, având specializări, niveluri de calificare și atribuții de serviciu diferite, astfel încât răspunderea lor față de patrimoniul unității este fragmentată și distribuită în mod neuniform. Aceste considerente au impus ca, în cadrul fiecărei unități, să fie desemnate anumite persoane care să se ocupe exclusiv, sau aproape exclusiv,

cu gestionarea valorilor materiale și bănești. Persoanele cu funcții gestionare au un regim distinct, deosebindu-se de restul personalului, atât prin natura activității pe care o desfășoară, cât și prin prisma condițiilor legale ce trebuie îndeplinite pentru încadrarea, trecerea sau menținerea lor în funcție.

Pentru a înțelege mai bine particularitățile activității desfășurate de gestionari, va trebui să ne ocupăm mai întâi de problemele generale ale gestiunilor.

Calitatea de gestionar este nemijlocit legată de existența unor gestiuni. În accepțiunea ei economică, gestiune reprezintă totalitatea valorilor (materiale sau bănești) încredințate unei persoane, care are obligația primirii, păstrării și eliberării lor, în conformitate cu sarcinile unității în care funcționează și cu legislația economică în vigoare. Din acest punct de vedere, gestiunea este un compartiment specializat, o subdiviziune a unității patrimoniale.

În teoria și practica noastră există însă și o accepțiune juridică a noțiunii de gestiune, întemeiată pe faptele materiale la care sunt supuse valorile gestionate. Din acest punct de vedere, gestiunea reprezintă "totalitatea operațiunilor de primire, păstrare și eliberare a bunurilor materiale sau a valorilor bănești, îndeplinite de angajatul unei organizații, în cadrul atribuțiilor sale principale de serviciu"¹.

Acest mod de interpretare a noțiunii de gestiune permite a se face distincție între gestionarii de drept și gestionarii de fapt. Gestionarii de drept sunt cei încadrați ca atare și care efectuează acte de gestiune (primire, păstrare și eliberare de bunuri și valori) ca atribuții principale de serviciu. În schimb, gestionarii de fapt sunt alți salariați ai unității care efectuează acte de gestiune numai ocazional sau temporar și în contextul altor atribuții de bază; de exemplu, șoferul care transportă mărfurile aprovizionate (dacă nu este însoțit de merceolog sau delegat) devine gestionar de fapt

¹ V. Manolovici și colab., *Regimul juridic al gestiunilor și gestionarilor*, Ed. Academiei, București, 1972, p. 17

pentru întreaga perioadă de timp cuprinsă între momentul preluării mărfurilor la furnizor și momentul predării lor la gestiunile unității proprii.

Gestiunile pot fi: de bunuri, bănești sau mixte, cu evidență cantitativă sau cu evidență valorică, individuale sau colective. Pot reprezenta gestiuni independente depozitele, magaziiile, silozurile, turmele de animale, magazinele de mărfuri sau raioanele acestora, chioșcurile și tonetele, numerarul și imprimările de valoare, operele de artă și obiectele prețioase, inventarul unităților de diverse tipuri sau subunităților acestora.

În cadrul unităților patrimoniale, organizarea sistemului de gestiuni este influențată de mai mulți factori, între care locul principal îl ocupă volumul mijloacelor administrate și frecvența operațiunilor de predare-primire, natura și destinația bunurilor, dispersarea teritorială a subunităților de producție etc. La întreprinderile și instituțiile mici se organizează, de regulă, o gestiune de mijloace bănești (casierie) și o singură gestiune pentru toate bunurile corporale. În schimb, la unitățile economice mari se înființează gestiuni specializate pentru materii prime, materiale, piese de schimb, carburanți, produse finite etc. Mai mult decât atât, pentru aceeași categorie de bunuri se pot organiza mai multe gestiuni, sub forma unor depozite centrale și sub forma unor magazine la nivelul secțiilor de producție, subunităților cu sediu distinct sau filialelor.

În toate cazurile, numărul și natura gestiunilor se stabilește prin organigramă (la întreprinderi și organizații economice) sau prin statul de funcțiuni (la instituțiile publice). Conducerile unităților patrimoniale au obligația să precizeze pentru fiecare gestiune în parte denumirea sau numărul de ordine (nominalizarea gestiunii), obiectul acesteia (respectiv natura bunurilor), gestionarul sau gestionarii (adică persoanele care răspund de administrarea bunurilor respective). Evident, în scopul desfășurării normale a activității gestionare, conducerile unităților patrimoniale trebuie să stabilească și alte elemente, cum sunt: data înființării gestiunilor, persoanele care au dreptul să dispună eliberarea bunurilor din gestiune

(gestionarii trebuie să fie în posesia unor liste cu speci­menele de semnături ale acestora), lista normelor de stoc și altele.

În economia noastră, activitatea gestionară este reglementată prin lege. Am convenit anterior că, din punct de vedere juridic, gestionarii sunt acele persoane ale căror contracte de muncă prevăd ca atribuție principală de serviciu primirea, păstrarea și eliberarea de bunuri (valori materiale și mijloace bănești). În cazul acestor persoane ocuparea funcției de gestionar presupune îndeplinirea unor condiții legale, cum sunt cele referitoare la vârstă, studii, stagiu, sau cele care privesc conduita juridică și profesională. Astfel, Legea nr. 22/1969 stabilește ca regulă generală că un gestionar trebuie să aibă vârsta de 21 de ani împliniți, să fi absolvit școala generală sau o școală echivalentă, să aibă cunoștințele necesare pentru administrarea bunurilor încredințate și să prezinte suficiente garanții de moralitate. Dar această regulă nu este aplicabilă întocmai în toate cazurile particulare; în funcție de complexitatea gestiunilor, de natura și valoarea bunurilor, precum și de nivelul cunoștințelor necesare pentru gestionarea lor, legea stabilește o suită de excepții de la regula de drept comun, cum sunt:

a) în cazul unor gestiuni mai mici și de o complexitate mai redusă, funcția de gestionar poate fi îndeplinită și de persoanele care au 18 ani împliniți;

b) pentru gestiunile complexe, cuprinzând bunuri de o natură deosebită sau de mare valoare, se poate stabili drept condiție de studii absolvirea unei școli profesionale de specialitate, a liceului sau a unei școli echivalente cu acestea;

c) în sfârșit, la gestiunile importante sau foarte complexe poate fi instituită și condiția unui stagiu (vechime) în munca de gestionar.

Dreptul de a stabili aceste condiții suplimentare revine, potrivit legii, ministerelor și celorlalte organe centrale, precum și consiliilor locale. În funcție de specificul gestiunilor din raza lor de activitate, organele mai sus menționate reglementează, prin norme departamentale proprii, condițiile concrete de vârstă, studii și stagiu ale gestionarilor, în mod diferențiat, pentru fiecare categorie de gestiuni. În cazul societăților comerciale, organizațiilor și întreprin-

derilor particulare care nu sunt subordonate (nici economic și nici juridico-organizatoric), dreptul de a stabili condiții suplimentare de vârstă, studii și stagiu revine consiliilor de administrație.

În afară de aceasta, încadrarea unui gestionar sau trecerea ori menținerea unei persoane într-o funcție gestionară presupune cunoașterea antecedentelor juridice și profesionale ale persoanei în cauză. În acest sens, legea stabilește interdicția încadrării pe posturi de gestionari a persoanelor care au suferit condamnări penale¹ (chiar dacă au fost grațiate, sau dacă pedeapsa a fost executată prin muncă corecțională ori prin amendă penală), a persoanelor care se află în curs de urmărire penală sau de judecată, a celor judecați și obligați la trecerea în proprietatea statului a bunurilor dobândite în mod ilicit. De asemenea, pentru încadrarea într-o funcție gestionară solicitantul trebuie să facă dovada că la vechiul loc de muncă nu a produs pagube avutului public sau privat. Pentru cunoașterea acestor aspecte, unitățile patrimoniale au obligația să ceară organelor de poliție certificatul de cazier judiciar, iar de la unitatea la care a funcționat anterior, persoana în cauză documentele referitoare la garanțiile de moralitate și profesionale (o dovadă din care să rezulte dacă a produs pagube, natura acestora și modul de acoperire a lor). În cazul particular al gestiunilor colective, încadrarea unui nou gestionar nu se poate face fără avizul scris al celorlalți cogestionari.

În sfârșit, încadrarea, trecerea sau menținerea în funcție a gestionarilor mai este condiționată de evitarea unor incompatibilități de funcții (cum este cazul conducătorilor de unități sau ai compartimentelor de care țin gestiunile, organelor de control gestionar sau financiar de gestiune, personalului cu atribuții contabile) precum și de constituirea garanțiilor materiale. În legătură cu acest

¹ Pentru infracțiunile de drept comun și cele cu caracter economic, prevăzute de Codul penal, de Legea gestiunilor și gestionarilor, de legislația prețurilor și tarifelor, ca și de normele specifice activităților comerciale, financiare, fiscale și contabile.

din urmă aspect, reținem faptul că garanțiile materiale folosesc pentru acoperirea eventualelor prejudicii pe care le-ar putea produce gestionarul și sunt de două feluri: garanții bănești sau garanții suplimentare.

Garanția în numerar este obligatorie în toate cazurile și se constituie fie prin depunerea unei sume de bani, fie prin reținerea acesteia în rate lunare de $1/10$ din retribuiția tarifară ori din câștigul mediu lunar; garanția în numerar se consemnează la CEC sau la bancă pe numele gestionarului, iar libretul sau alte documente se păstrează de unitatea patrimonială. Cuantumul acestei garanții este de minimum una și maximum trei remunerații de bază lunare, fără a putea depăși valoarea bunurilor gestionate. La baza constituirii garanției în numerar stă contractul de garanție prin care gestionarul consimte reținerea lunară a ratelor, folosirea sumelor pentru recuperarea pagubelor în gestiune rămase neacoperite în termen de o lună de la data emiterii titlurilor executorii și reîntregirea garanției consumate prin reținerea unor sume reprezentând $1/3$ din retribuiția lunară (câștigul mediu lunar). Obligațiile legate de reținerea ratelor, consemnarea lor, reîntregirea sumelor consumate, recalcularea garanțiilor (în cazul modificării drepturilor salariale) și întocmirea formelor pentru restituirea garanțiilor în numerar (la încetarea contractului de muncă sau la trecerea gestionarului într-o altă funcție) revin compartimentului financiar-contabil.

Garanția suplimentară se constituie numai pentru anumite categorii de gestiuni și gestionari, putând îmbrăca mai multe forme:

a) Afectarea unor bunuri mobile ori imobile ale gestionarului sau ale familiei sale (este vorba de bunuri de folosință îndelungată și cu valori relativ mari, cum ar fi, de exemplu, case ori apartamente proprietate personală, autoturisme, terenuri, frigidere, televizoare etc.);

b) Consemnarea la CEC sau la bancă a unor sume de bani egale cu valoarea stabilită drept garanție suplimentară;

c) Asumarea obligației de a acoperi, integral sau numai într-un cuantum limitat, eventualele lipsuri de inventar ale gestionarului, de către terțe persoane garante.

Ca și în cazul garanțiilor bănești, garanțiile suplimentare au și ele la bază contracte de garanție în formă autentică sau convențională. Există chiar modele tip de contracte pentru garanții mobiliare și pentru garanții imobiliare. Specialiștii consideră că, în cazul garanțiilor materiale ale gestionarilor, deoarece recuperarea pagubelor prin urmărirea bunurilor sau valorilor gajate este condiționată în toate cazurile de obținerea unui titlu executoriu definitiv împotriva gestionarului (decizie de imputare necontestată sau hotărâre judecătorească), nu este obligatoriu ca respectivele contracte de garanții să fie autentificate notarial, nici măcar în cazul imobilelor (pentru care legea impune luarea unei inscripții ipotecare).

În unele lucrări cu caracter preponderent juridic¹, problemele garanțiilor materiale ale gestionarilor sunt abordate într-o lumină puțin diferită. Astfel, se consideră că, potrivit legislației actuale, gestionarii trebuie să constituie garanții reale mobiliare care sunt legate de ideea de gaj și garanții suplimentare în imobile (în care caz natura juridică a contractului de garanție suplimentară este similară cu aceea a unei ipoteci convenționale). Trebuie precizat și faptul că, potrivit acestei concepții, noțiunea de garanții reale mobiliare include atât afectarea unor bunuri mobile de uz curent și de folosință îndelungată, cât și garanțiile în numerar concretizate în consemnarea unor sume la CEC sau la bancă. De asemenea, concepția de mai sus nu face distincție între bunurile mobile, sumele de bani și imobilele ce sunt proprietatea gestionarului și cele aparținând terțelor persoane garante.

Din punctul nostru de vedere, ne interesează în primul rând modul de constituire a garanțiilor materiale ale gestionarilor și rolul lor economic. Ceea ce merită a fi subliniat este faptul că bunurile sau valorile gajate sau ipotecate prin contractele de garanție nu implică o depozitare a proprietarului (ele rămân în folosința gestionarului sau terților garanți), ci numai o indisponibilizare (în

¹ Vezi, *Controlul financiar* (gestiuni, gestionari, răspunderi, legislație, comentarii), Ed. Lumina Lex, București, 1993, pp. 75-76.

sensul că nu pot fi înstrăinate fără consimțământul unității în favoarea căreia a fost constituită garanția).

Desprindem concluzia că respectarea normelor legale cu privire la încadrarea gestionarilor și constituirea de garanții reprezintă o importantă cale de prevenire a păgubirii avutului oricărei unități. De aceea, organele de control economic-financiar (fie cele proprii, fie cele din eșaloanele superioare) trebuie să-i acorde o atenție deosebită, putând verifica o întreagă suită de obiective specifice, cum sunt:

a) dacă gestionarii îndeplinesc condițiile de vârstă, studii și stagiu cerute de lege sau impuse prin norme proprii ale agenților economici;

b) dacă întreprinderea a solicitat și a obținut documentele legale prin care este atestată garanția juridică, morală și profesională a gestionarilor (certificatul de cazier judiciar și dovada eliberată de unitățile la care au lucrat anterior gestionarii);

c) existența acordului scris al cogestionarilor;

d) respectarea incompatibilităților de funcții ale gestionarilor cu funcțiile de conducere, control și evidență;

e) dacă s-au constituit garanțiile materiale cerute de lege, modul de calcul al cuantumului acestora și eventualele recalculări impuse de schimbarea condițiilor de încadrare;

f) modul de utilizare a garanției în numerar pentru acoperirea pagubelor provocate de gestionari și acțiunea de reîntregire a acestora etc.

Reamintim și faptul că, în cazul particular al societăților comerciale, în afară de gestionari, mai constituie garanții administratorii (valoarea a zece acțiuni sau dublul remunerației lunare) și cenzorii (o treime din garanțiile administratorilor). Obligația legală de a verifica garanțiile administratorilor revine în acest caz comisiei de cenzori.

4.2.4. Controlul organizării

și conducerii corecte a evidenței patrimoniului

Asigurarea integrității patrimoniului public și privat impune o evidență strictă a mijloacelor și resurselor, a proceselor de

producție și de circulație, a operațiunilor patrimoniale și nepatrimoniale de orice fel. Buna evidență a patrimoniului face posibilă măsurarea cu exactitate a eforturilor depuse și a rezultatelor obținute de fiecare unitate patrimonială, precum și identificarea din timp a factorilor de risc și a celor generatori de efecte negative. În felul acesta, organizarea și conducerea corectă a evidenței patrimoniului devine nu numai o importantă cale de prevenire a păgubirii avutului public și privat, dar și un instrument activ de îmbunătățire continuă a performanțelor economice, ceea ce echivalează cu consolidarea potențialului de care dispune o unitate.

Evident, la nivelul la care am ajuns noi cu demersurile noastre, nu se pune problema controlului exhaustiv al sistemelor de evidență. Lucrul acesta se va face în secțiunile specializate ale disciplinei de profil, pe care am convenit că le vom numi "Audit financiar și expertize contabile". Ceea ce ne propunem acum este o privire de ansamblu asupra organizării și funcționării sistemului de informare economică din întreprinderi, organizații și instituții.

Pentru a-și face o imagine asupra contribuției sistemelor de evidență la prevenirea producerii de prejudicii materiale, organele de control economic-financiar vor avea în vedere câteva obiective sintetice, dintre care cele mai reprezentative sunt următoarele:

a) Întocmirea corectă și la timp a documentelor justificative și a celor centralizatoare, precum și organizarea rațională a circuitului lor. Organele de control economic-financiar vor urmări dacă documentele folosite sunt cele stabilite prin dispozițiile legale și dacă completarea acestora se face potrivit indicațiilor conținute în formularul respectiv sau în actele normative în vigoare. Este cunoscut faptul că, în practica economică, documentele primare sunt întocmite adesea în mod incomplet (omisiuni de date, neglijarea unor coloane, cifre și text nedescifrabile, simplificarea abuzivă a modului de completare) sau cu întârziere. Toate acestea au ca efect întârzierea operațiunilor economice, producerea de neclarități în sistemul de evidență și favorizarea înstrăinării valorilor materiale sau bănești. Tocmai de aceea se impune un control sever asupra modului de întocmire și circulație a documentelor justifi-

cative și, îndeosebi, a celor ce consemnează operațiuni patrimoniale.

b) Ținerea corectă a evidențelor tehnic-operative organizate la gestiuni și la locurile de producție, pe feluri de mijloace și în funcție de persoanele care răspund de integritatea lor. Fișele de magazie și registrele speciale de evidență operativă trebuie ținute la zi, cu stabilirea stocului (și eventual soldului) după fiecare operațiune. Organele de control trebuie să verifice modul de înregistrare în evidențele operative ale gestionarilor a documentelor care atestă intrarea valorilor materiale (facturi, avize de însoțire, note de intrare-recepție), a documentelor de ieșire (bonuri de materiale, fișe limită de consum, ordine de transfer, dispoziții de livrare, ordine de trimitere spre prelucrare la terți). Evidențele tehnico-operative trebuie să asigure identificarea mijloacelor materiale pe locuri de depozitare și pe feluri de mijloace, indicând corect denumirile, codurile, cantitățile, calitățile, prețurile unitare și valoarea totală (dacă este cazul).

c) Organizarea și conducerea contabilității financiare și de gestiune a valorilor materiale. În cadrul acestui obiectiv se va ține seama, în mare măsură, de metodele de evidență utilizate în contabilitatea financiară (metoda inventarului permanent sau metoda inventarului intermitent) și în contabilitatea de gestiune (cantitativ-valorică, operativ-contabilă, global-valorică), precum și de specificul valorilor administrate. Contabilitatea va trebui să fie clară și exactă, astfel încât să asigure în orice moment reflectarea în expresie bănească a patrimoniului (prin înregistrarea corectă și la timp a tuturor operațiunilor economice), precum și exercitarea unui control permanent asupra existenței și mișcării valorilor patrimoniale¹.

d) Confruntarea periodică a evidențelor operative cu datele din contabilitatea analitică și sintetică, precum și modul de

¹ Vezi în acest scop, *Cartea întreprinderii, vol V, Activitatea financiară, controlul economic*, București, 1974, p. 407

soluționare și înregistrare a eventualelor diferențe. În cazul constatării unor nepotriviri, organele de control vor verifica dacă înregistrările în evidența operativă și în contabilitate se fac pe baza acelorași documente și la aceleași perioade de timp.

e) Modul de elaborare și realitatea calculelor periodice de sinteză ale contabilității și a raportărilor către Direcțiile Generale ale Finanțelor Publice și ale Controlului Financiar de Stat. Prin urmare, se vor avea în vedere nu numai conturile anuale (bilanțul contabil la sfârșit de exercițiu), dar și celelalte sinteze contabile, cum sunt: balanțele de verificare lunare, calculațiile de cost, analizele comparative și previzionale, raportările trimestriale sau semestriale către finanțele publice și eventual către structurile ierarhic superioare. Controlul va urmări respectarea normelor metodologice și a prevederilor legale care reglementează elaborarea, fundamentarea și înaintarea acestora.

f) Modul de procurare, evidență și utilizare a documentelor cu regim special și a celor care conțin secrete deosebite ale firmei sau ale statului. Organele de control vor verifica dacă documentele cu regim special sunt procurate de la furnizorii autorizați să le livreze, dacă au fost corect recepționate și înregistrate integral, dacă au fost încredințate spre păstrare unor persoane anume desemnate (care îndeplinesc condițiile cerute de lege). În cadrul unităților economico-sociale, formularele cu regim special nu pot fi gestionate și utilizate fără a avea o evidență strictă asupra felului, cantității, locului de păstrare, seriei sau numărului de ordine. Reținem și faptul că asemenea formulare se eliberează numai pe bază de semnătură și numai acelor persoane care le utilizează prin specificul activității sau muncii lor. În aceste condiții, organele de control vor verifica dacă gestionarii cunosc persoanele împuternicite a ridica formulare cu regim special, dacă eliberarea se face pe bonuri de materiale special întocmite și dacă în aceste bonuri se înscriu toate datele necesare (felul documentelor, cantitatea, seriile și numerele de ordine, persoanele care le ridică). O atenție specială se va acorda modului de justificare a formularelor cu regim special, în sensul stabilirii felului în care au fost folosite (prin indicarea operațiunilor

evidențiate în ele), precum și formalităților de restituire a documentelor neutilizate, eronat completate sau greșit tipărite.

În legătură cu documentele ce conțin secrete ale firmei sau secrete de stat, organele de control pot verifica dacă conducerea unității a stabilit persoanele care au acces la asemenea documente, condițiile de utilizare a lor și dacă sunt asigurate măsurile de siguranță (cel puțin fișete metalice) pentru păstrare.

Măsurile de prevenire a păgubirii patrimoniului, indiferent dacă se referă la exercitarea formelor proprii de control, la buna gospodărire și gestionare a patrimoniului sau la evidența acestuia, îndeplinesc un rol activ în apărarea și consolidarea proprietății și a dreptului de proprietate. Legislația noastră stabilește sarcini și responsabilități precise în legătură cu realizarea acestor măsuri, precum și sancțiuni severe împotriva acelor care nesocotesc îndatoririle lor pe linia apărării integrității avutului public și privat.

4.3. Controlul efectiv al integrității patrimoniului

Orice întreprindere, organizație sau instituție este vital interesată să cunoască cu exactitate, măcar la anumite perioade de timp, starea reală a patrimoniului său, stare care poate fi diferită de situația scriptică din documentele contabile. Acest lucru se poate realiza prin cea mai complexă operațiune de control gestionar, care îmbină controlul factic cu cel documentar și care este cunoscută sub denumirea generică de inventariere periodică a patrimoniului din unități. Ne propunem să analizăm, în continuare, detaliile acestui fenomen economic deosebit de complex.

4.3.1. Rolul inventarierii patrimoniului

În contextul sarcinilor generale legate de apărarea integrității avutului public și privat, importante atribuții revin organelor de control financiar și gestionar, dar și conducătorilor de unități și compartimentelor financiar-contabile ale acestora, care trebuie să verifice realitatea efectivă a patrimoniului, operațiune care se realizează practic prin inventarierea efectivă a tuturor mijloacelor materiale și bănești, a resurselor proprii, a titlurilor și drepturilor de creanță, a angajamentelor și obligațiilor de plată etc.

În România, inventarierea patrimoniului din unitățile patrimoniale reprezintă o obligație stabilită prin norme juridice și metodologice specifice¹. Potrivit acestor norme, inventarierea patrimoniului reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor de activ și de pasiv, fie cantitativ și valoric, fie numai valoric (după caz), aflate în patrimoniul unității, la data efectuării inventarului. Principalul scop al inventarierii este stabilirea situației reale a patrimoniului fiecărei unități și vizează toate elementele patrimoniale proprii (în vederea întocmirii bilanțului contabil, care trebuie să asigure o imagine fidelă, clară și completă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor obținute), dar și bunurile și valorile aparținând altor persoane juridice sau fizice și deținute temporar de unitate cu orice titlu.

Credem totuși că problema scopului inventarierii, ca și problemele legate de conținutul și rolul acesteia, merită să fie analizate într-un context mai larg. După opinia noastră, în condițiile actualului mecanism economic-financiar, inventarierea poate fi privită din cel puțin trei unghiuri de vedere diferite, astfel:

a) Din punct de vedere contabil, inventarierea patrimoniului are obligatoriu un caracter general care vizează toate elementele patrimoniale și are o importanță deosebită în asigurarea imaginii fidele a bilanțului, care reprezintă în fapt oglinda patrimoniului. De altfel, art. 8 din legea contabilității prevede obligația expresă a unităților patrimoniale de a efectua inventarierea generală a patrimoniului în trei împrejurări: la începutul activității; cel puțin o dată pe an, pe parcursul funcționării lor; în cazul încetării activității, fuziunii, divizării etc.

Inventarierea efectuată la începutul activității are drept scop

¹ În prezent, baza juridică a operațiunilor de inventariere a patrimoniului din unități este reprezentată prin: Legea contabilității nr. 82/1991, art. 8 și 9; Regulamentul de aplicare a legii contabilității (aprobat prin H.G. nr. 704/1993), cap IV, pct. 127-133; Normele (aprobate prin Ordinul M.F. nr. 2388/1995) privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului; Normele anuale de închidere a exercițiului financiar.

principal stabilirea și evaluarea acelor elemente patrimoniale ce constituie aportul la capitalul social sau individual. Aceste elemente se înscriu în registrul-inventar grupate pe conturi și ele constituie baza de pornire a întreprinderii. Registrul inventar și bilanțul inițial trebuie să ofere imaginea fidelă a patrimoniului din momentul constituirii, atât din punctul de vedere al componenței, cât și sub aspectul modului de evaluare.

Inventarierea anuală se efectuează, de regulă, cu ocazia încheierii exercițiului financiar, în scopul cuprinderii cât mai exacte a elementelor patrimoniale în bilanțul contabil anual. Am folosit expresia “de regulă”, deoarece legislația noastră admite și alte soluții. Astfel, legea contabilității, art. 8, prevede că Ministerul Finanțelor poate aproba excepții de la regula inventarierii obligatorii anuale pentru unele instituții publice (la solicitarea justificată a unității patrimoniale și cu avizul Direcțiilor Generale ale Finanțelor Publice și ale Controlului Financiar de Stat din teritoriu). De asemenea, atunci când într-o unitate s-au efectuat în cursul anului inventarieri impuse de așa-zisele situații sau cazuri speciale (vom vedea în paragraful următor care sunt și ce reprezintă aceste situații), dacă, în asemenea împrejurări, într-o gestiune au fost inventariate toate elementele patrimoniale, această operațiune poate ține loc de inventariere anuală, cu aprobarea conducerii unității (care poate fi un administrator, un ordonator de credite sau o altă persoană ce are sarcina gestionării patrimoniului). În sfârșit, inventarierea anuală poate avea în vedere și specificul activității unităților patrimoniale. Este cazul agenților economici cu activitate complexă care pot inventaria unele bunuri materiale înaintea datei de 31 decembrie. Asigurarea valorificării acestor inventare și cuprinderii rezultatelor lor în bilanțul anual impune însă ca în registrul-inventar valoarea stocurilor inventariate să fie actualizate cu toate intrările și ieșirile de bunuri din perioada cuprinsă între data inventarierii și cea a închiderii conturilor (31 decembrie). Dincolo de aceste excepții reținem însă regula generală, potrivit căreia inventarierea anuală este nemijlocit legată și se efectuează cu ocazia încheierii exercițiului financiar.

Inventarierea patrimoniului impusă de încetarea activității sau în caz de fuziune ori divizare a unității are drept scop întocmirea unui bilanț contabil final cât mai real, în conformitate cu starea efectivă a elementelor patrimoniale într-un asemenea moment deosebit de important pentru întreprindere. Trebuie să avem în vedere faptul că acest inventar și bilanțul final sunt documentele de bază pentru începerea operațiunilor de lichidare (în cazul încetării activității), pentru inițierea procedurilor de preluare (în caz de fuziune), sau pentru întocmirea protocolului de împărțire a patrimoniului (în cazul divizării unității). Importanța acestor operațiuni și posibilele lor consecințe viitoare impun restricții mult mai severe în ceea ce privește constatarea, dar mai ales evaluarea elementelor patrimoniale inventariate.

b) O altă abordare a inventarierii patrimoniului ar putea fi din punct de vedere gestionar. Fără a minimaliza multiplele valențe benefice ale inventarierilor impuse prin normele sistemului contabil, trebuie să admitem faptul că există suficiente împrejurări în care conducerile de unități trebuie să cunoască realitatea ori integritatea patrimoniului lor sau a elementelor patrimoniale încredințate unor persoane (administratori, gestionari, mandatar etc.). Inventarierile de acest fel nu au o legătură directă și nemijlocită cu imaginea fidelă a conturilor contabile și mai ales a celor anuale, deși exercită o influență notabilă asupra respectivei imagini. În vorbirea curentă, asemenea inventarieri sunt cunoscute sub numele de “inventarieri de control” și rolul lor este de a asigura integritatea patrimoniului. Sarcina efectuării inventarierilor de control revine cel mai adesea organelor proprii de control gestionar (revizori contabili sau revizori de gestiuni), care prezintă conducerii unității constatările și propunerile lor ce vizează în principal înregistrarea plusurilor de inventar ori determinarea prejudiciilor de natura lipsurilor în gestiuni și recuperarea acestora. Trebuie să menționăm și faptul că inventarierile de control nu se suprapun cu inventarierile anuale obligatorii (impuse de sistemul contabil). Ele vizează prioritar excepțiile de la regula generală a “inventarierii o dată pe an” și situațiile sau cazurile speciale care fac obligatorie

inventarierea. Vom înțelege mai bine aceste aspecte, atunci când ne vom ocupa de periodicitatea operațiunilor de inventariere.

c) În cazul particular al agenților economici din categoria celor mici și mijlocii, care au dreptul să utilizeze în contabilitatea stocurilor metoda inventarului intermitent, rolul inventarierilor efectuate la sfârșitul perioadelor de gestiune (lună, trimestru) va fi cu totul altul decât cel al inventarierilor anuale și al inventarierilor de control. Singura rațiune a acestui gen de inventarieri este corectă delimitare pe perioade de calcul a cheltuielilor de exploatare, reprezentând consumul de elemente stocate (materii prime, materiale consumabile) ori vânzările de mărfuri, în vederea determinării rezultatelor din exploatare. În aceste cazuri nu este necesară (și nici măcar posibilă) confruntarea stocurilor constatate faptic cu cele scriptice, nu se pot determina plusuri sau minusuri de inventar și nu se pune problema unei valorificări propriu-zise a inventarului.

Pentru evitarea unor confuzii provocate de normele în vigoare¹, dar și de multe dintre lucrările de contabilitate publicate (care afirmă că inventarul intermitent constă în stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate la finele perioadei, pe baza inventarierii stocurilor, potrivit relației: $Ieșiri = \text{Valoarea stocurilor inițiale} + \text{Valoarea intrărilor} - \text{Valoarea stocurilor finale}$), vom insista puțin asupra aspectelor de fond ale problemei. În toată literatura străină, conceptul de inventar intermitent se sprijină pe un principiu formal, potrivit căruia întreprinderea se aprovizionează cu elemente de stocuri numai pe măsura necesităților de consum sau de vânzare. În aceste condiții stocurile cumpărate nu mai merită să fie înregistrate mai întâi în conturile din clasa 3 și apoi, la darea lor în consum (cel mai adesea imediat), trecute pe cheltuieli. Soluția cea mai simplă este ca toate cumpărările să se înregistreze direct în conturile de cheltuieli de exploatare, fără a se mai utiliza conturile de stocuri. Dar, la sfârșitul perioadelor de gestiune sau de calcul,

¹ Vezi Regulamentul de aplicare a legii contabilității, aprobat prin H.G. nr. 704/1993, pct. 72.

se pune totuși problema dacă toate stocurile de materiale au fost într-adevăr consumate sau cele de mărfuri au fost efectiv vândute. Acest lucru impune inventarierea stocurilor rămase neconsumate sau nevândute, consemnarea lor ca atare și diminuarea cheltuielilor de exploatare cu o valoare echivalentă. În felul acesta se asigură imaginea fidelă a patrimoniului (stocurile înregistrate în conturile de stocuri vor figura ca posturi în activul bilanțului), dar și imaginea fidelă a rezultatelor (posturile de cheltuieli sunt diminuate cu ceea ce nu s-a consemnat sau vândut efectiv în cursul perioadei). La începutul perioadei următoare stocurile se retransferă în cheltuieli și urmează un nou ciclu, după același scenariu. Drept consecință, înseși conturile de stocuri se utilizează cu intermitență, numai la sfârșitul unei perioade și începutul celei următoare, astfel că nu se pune problema determinării "ieșirilor de stocuri". Prin simpla înregistrare pe cheltuieli a tuturor cumpărărilor și apoi diminuarea acestora cu stocurile inventariate la sfârșit, se ajunge la o situație contabilă firească, în care cheltuielile de exploatare rămân încărcate numai cu consumurile sau vânzările efective din cursul perioadei.

Există și o altă particularitate a inventarului intermitent. Stocurile inventariate la finele perioadei se evaluează la prețul de înregistrare (costul de achiziție) al ultimei intrări. Asta înseamnă că și cheltuielile se diminuează cu aceeași valoare, iar costurile rămân încărcate cu diferența, ceea ce nu coincide într-un tot cu starea efectivă a operațiunilor anterioare.

4.3.2. Periodicitatea operațiunilor de inventariere

Am convenit deja că regula generală stabilește că patrimoniul regiilor autonome, societăților comerciale, instituțiilor publice, unităților cooperatiste, asociațiilor și celorlalte persoane juridice, precum și al persoanelor fizice care au calitatea de comerciant, se inventariază o dată pe an, având legături directe cu întocmirea bilanțului contabil anual. De la această regulă generală există însă și o suită de excepții, în sensul că unele elemente patrimoniale sau grupuri de elemente trebuie inventariate la perioade mai mici decât un an, în timp ce alte elemente sau gestiuni pot fi inventariate la perioade mai mari, după cum urmează:

a) Disponibilitățile bănești, cecurile, cambiile, biletele la ordin, precum și celelalte valori din casieriile unităților patrimoniale se inventariază obligatoriu cel puțin o dată pe lună, în conformitate cu Regulamentul operațiunilor de casă, emis de Banca Națională a României; asemenea obligații revin compartimentelor financiar-contabile, iar în cazul societăților comerciale atribuții similare de control inopinat revin și cenzorilor;

b) Decontările în cadrul sistemului (avem în vedere aici decontările în cadrul grupului și cele din operații în participație, dar mai ales decontările în cadrul unității, respectiv decontările între unitate și subunități și decontările dintre subunități) se inventariază obligatoriu trimestrial, pentru a se putea întocmi sintezele cerute de finanțele publice;

c) Mărfurile și ambalajele din unitățile de desfacere cu amănuntul (inclusiv din cele de alimentație publică) nu pot fi tratate în regim de inventariere anuală; experiența arată că atunci când vânzarea se face pe bază de bon sau prin case de marcaj este suficientă inventarierea de două ori pe an, iar atunci când vânzarea se face cu plata direct la vânzător, mărfurile și ambalajele trebuie inventariate de trei ori pe an; regula de mai sus poate fi aplicată și materialelor, produselor și mărfurilor din unitățile de servicii pentru populație (care lucrează pe bază de chitanță sau bon de comandă);

d) Unitățile comerciale cu activitate sezonieră (cadouri, măști-șoare, înghețată, articole de plajă) trebuie supuse unui regim de inventariere trimestrială și obligatoriu la sfârșitul perioadei de activitate;

e) Un regim particular au gestiunile silozurilor de gheață, care nu pot fi inventariate pe parcurs; controlul acestora se efectuează numai scriptic, după livrarea întregii cantități de gheață în silozată;

f) Producția în curs de execuție se inventariază obligatoriu la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune care implică determinarea costurilor sau a rezultatelor din exploatare; subliniem că obținerea acestei producții a generat cheltuieli, astfel încât la finele perioadei trebuie consemnate și veniturile aferente (venituri din producția stocată); putem asimila aici și imobilizările în curs (corporale și necorporale);

g) Inventarierea bunurilor de patrimoniu, a celor culturale și artistice, inclusiv a fondului de carte, se face la termenele stabilite și potrivit normelor elaborate de Ministerul Culturii;

h) Alte elemente patrimoniale pot fi inventariate anual (după regula generală) numai scriptic, iar constatarea lor efectivă să se facă la perioade mai mari, cum ar fi, de exemplu, 2 ani pentru plantațiile pomicole și silvice, navele maritime și fluviale, bibliotecile și asimilatele lor (filmoteci, discoteci), 3 ani pentru clădiri și construcții speciale, 5 ani pentru locomotive și vagoanele de cale ferată.

În afară de termenele obligatorii (care, așa cum am văzut, sunt mai mult sau mai puțin bine precizate) trebuie avute în vedere toate împrejurările (cunoscute sub numele de situații sau cazuri speciale) care fac obligatorie inventarierea unui patrimoniu în întregul său, a unor elemente patrimoniale, a unor gestiuni sau părți din acestea. Cele mai importante cazuri sau situații speciale care impun operațiuni de inventariere în afara periodicității normale sunt următoarele:

a) Predarea - primirea unei gestiuni; este cu desăvârșire interzisă schimbarea gestionarilor fără a avea la bază un inventar și un proces-verbal, semnate atât de gestionarul care predă, cât și de gestionarul care preia gestiunea.

b) Ori de câte ori sunt indicii că într-o gestiune există lipsuri sau plusuri de inventar, a căror mărime efectivă nu poate fi determinată cu exactitate decât prin inventariere.

c) La cererea organelor de control financiar sau gestionar, a experților contabili sau a altor organe abilitate de lege.

d) În cazul modificărilor de prețuri; este evident faptul că, într-o asemenea împrejurare, situația valorică a gestiunii trebuie reconsiderată, iar acest lucru implică cunoașterea exactă a cantităților efectiv existente în stoc la bunurile sau sortimentele cu prețuri modificate.

e) Cu prilejul reorganizării gestiunilor sau al unor modificări structurale de natura comasărilor, divizărilor sau dizolvării de unități, subunități ori gestiuni.

f) În urma unor calamități naturale sau cazuri fortuite care afectează o gestiune sau alte elemente patrimoniale ale unității.

În legătură cu periodicitatea operațiunilor de inventariere este necesară și precizarea că, la gestiunile nou înființate sau care au gestionar nou, indiferent de natura acestora, se recomandă o primă inventariere de control la cel mult patru luni de la intrarea acestuia în funcțiune. O asemenea măsură poate contribui la evitarea sau limitarea unor importante pagube în avutul unității.

4.3.3. Pregătirea operațiunilor de inventariere

Inventarierea patrimoniului din unitățile economiei naționale presupune un cadru organizatoric adecvat și instituirea unor norme unitare de acțiune. La nivelul fiecărei unități patrimoniale răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării patrimoniului. Vom reveni asupra acestui aspect.

Orice operațiune de inventariere urmează a se efectua prin intermediul unor comisii legal constituite și investite cu atribuții precis delimitate. Componenta comisiilor de inventariere se stabilește prin dispoziție scrisă de către conducătorul unității, la propunerea conducătorului compartimentului financiar-contabil. Decizia de numire va menționa obligatoriu persoanele desemnate, responsabilul de comisie, gestiunile și compartimentele de inventariat, modul de efectuare a inventarierii, datele de începere și de terminare a operațiunilor.

O comisie de inventariere este formată din cel puțin două persoane. Fac excepție unitățile foarte mici, respectiv persoanele fizice care au calitatea de comerciant sau întreprinzător și societățile comerciale cu până la doi salariați. În aceste cazuri inventarierea poate fi făcută de o singură persoană. De asemenea, normele în vigoare admit că inventarierea patrimoniului se poate efectua atât prin salariați proprii, cât și pe baza unor contracte de prestări servicii încheiate cu persoane fizice sau juridice de specialitate.

Atunci când inventarierea are un caracter general, cuprinzând întregul patrimoniu al unității sau mai multe gestiuni, se poate constitui o comisie centrală pe unitate și mai multe comisii sau sub-comisii de lucru. În caz contrar, când inventarierea vizează o singură

gestiune, un compartiment sau o categorie de elemente patrimoniale, se constituie direct una sau mai multe comisii de inventariere.

Spre deosebire de comisiile de inventariere propriu-zise, comisia centrală îndeplinește numai un rol de coordonare. Ea este numită tot printr-o decizie scrisă a conducerii și este formată de regulă din persoane cu funcții de răspundere în diferite sectoare de activitate (economic, comercial, tehnic, administrativ). Principala sarcină a comisiei centrale este să organizeze, să instruiască, să supravegheze și să controleze modul de efectuare a operațiunilor de inventariere. Tot comisiei centrale îi revine misiunea de a prezenta conducerii rezultatele inventarierii, cu propuneri corespunzătoare de soluționare a diferențelor și de înlăturare a oricăror abateri.

Comisiile de inventariere poartă întreaga răspundere pentru efectuarea tuturor lucrărilor de inventariere, în conformitate cu prevederile legale în vigoare, dar și în conformitate cu instrucțiunile scrise, adaptate la specificul unității, pe care conducerea are obligația expresă să le elaboreze și să le transmită comisiilor¹.

Pentru desfășurarea în bune condiții a operațiunilor de inventariere, în comisii vor fi numite persoane cu pregătire corespunzătoare economică și tehnică, competente în identificarea exactă a valorilor ce se inventariază, în determinarea corespunzătoare a cantităților, aprecierea stărilor calitative, verificarea prețurilor de înregistrare și îndeosebi în evaluarea elementelor patrimoniale, conform noilor cerințe impuse de actualul sistem contabil al întreprinderii². La întreprinderile cu activitate comercială, care au în structura lor compartimente specializate ale revizorilor de gestiuni, inventarierea se realizează în primul rând cu ajutorul

¹ Vezi Normele de inventariere, aprobate prin Ordinul M.F. nr. 2388/1995, pct. 8.

² Vezi Regulamentul de aplicare a legii contabilității, pct. 19, care fixează reguli foarte precise pentru evaluarea elementelor patrimoniale la intrarea în patrimoniu, la inventar, la închiderea conturilor, la ieșirea din patrimoniu sau din stoc.

acestor organe. Evident, în cazul unor sarcini urgente sau de mare volum, în comisiile sau subcomisiile de inventariere pot fi numite și alte persoane din unitate, cu precizarea că funcția de responsabil într-o comisie mixtă revine în toate cazurile revizorului de gestiuni. În mod similar, la unitățile economice care au compartimente proprii de control financiar de gestiune, operațiunile de inventariere se realizează în mod prioritar cu ajutorul revizorilor contabili. La fel se procedează în organizațiile cooperatiste și obștești care au comisii de revizie sau de cenzori. La celelalte unități, care nu au organe proprii de control gestionar, comisiile de inventariere vor fi alcătuite din personal de specialitate din compartimentele economice, operative, tehnice sau administrative. Merită reținut și faptul că numărul și structura comisiilor de inventariere se stabilește în funcție de necesitățile concrete ale unității, avându-se în vedere mărimea acesteia, numărul gestiunilor și caracterul lor, particularitățile elementelor patrimoniale, dispersarea teritorială a subunităților etc.

În legătură cu constituirea comisiilor și subcomisiilor de inventariere trebuie respectate câteva cerințe obligatorii. Ca regulă generală, o persoană sau un revizor nu poate efectua inventarieri consecutive la aceeași gestiune; fac excepție unitățile patrimoniale mici, care au un număr redus de revizori sau chiar de salariați. De asemenea, din comisiile numite pentru inventarierea unui compartiment economic sau a unui depozit nu pot face parte gestionarii depozitului respectiv, șeful compartimentului supus inventarierii și nici contabilii care țin evidența compartimentului sau gestiunii în cauză.

Merită a fi subliniat și faptul că membrii comisiilor de inventariere, odată numiți, nu pot fi înlocuiți sau revocați decât în cazuri bine justificate și numai prin decizie scrisă emisă de către cei care i-au desemnat.

Prin urmare, pregătirea unei acțiuni de inventariere începe în momentul emiterii deciziei prin care se stabilește componența comisiei, responsabilul acesteia, obiectul inventarierii, data începerii și terminării lucrărilor. Pentru asigurarea caracterului inopinat

al verificării, decizia de inventariere se înmânează responsabilului comisiei, personal de către conducătorul unității. După primirea deciziei, responsabilul comisiei ridică, sub semnătură, listele de inventariere, vizate și parafate de către conducătorul compartimentului financiar-contabil, iar apoi, pe drumul și în timpul cel mai scurt, comisia se deplasează la sediul gestiunii sau compartimentului ce urmează a fi inventariat, unde comunică gestionarului sau șefului de compartiment dispoziția primită, trecând imediat la adoptarea celorlalte măsuri pregătitoare sau, mai exact spus, a măsurilor organizatorice ce preced inventarierea fizică propriu-zisă.

În cazul în care gestionarul lipsește, comisia de inventariere aplică sigiliul și comunică situația conducerii unității. Aceasta are obligația să înștiințeze imediat, în scris, pe gestionar despre inventarierea dispusă, indicând locul, ziua și ora fixate pentru începerea lucrărilor. Dacă gestionarul nu se prezintă și nu trimite un reprezentant legal al său, inventarierea se va efectua de către comisia de inventariere în prezența altei persoane, desemnată prin decizie scrisă de conducerea unității, persoană care are rolul să-l reprezinte pe gestionar.

4.3.4. Măsuri organizatorice ce preced inventarierea propriu-zisă

În vederea bunei desfășurări a operațiunilor de inventariere, conducerea unității (administratori, ordonatori de credite sau alte persoane care au obligația gestionării patrimoniului) trebuie să adopte măsuri corespunzătoare pentru crearea unor condiții optime de lucru comisiilor de inventariere. Potrivit normelor în vigoare¹ aceste măsuri se referă la următoarele aspecte:

- a) Organizarea depozitării valorilor materiale grupate pe sortimente și tipodimensiuni, codificarea acestora și întocmirea etichetelor de raft;
- b) Ținerea și aducerea la zi a evidențelor tehnico-operative la

¹ Vezi Norme privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului, aprobate prin Ordinul MF nr. 2388/1995, pct. 10.

gestiunile de valori materiale, precum și a contabilității și efectuarea lunară a confruntării datelor între aceste evidențe;

c) Participarea la lucrările de inventariere a întregii comisii desemnate prin decizie scrisă;

d) Asigurarea personalului necesar pentru manipularea valorilor corporale care se inventariază, respectiv pentru sortare, grupare, cântărire, măsurare, numărare, reșezare etc. În cazul gestiunilor care au personal auxiliar, o asemenea cerință este satisfăcută prin participarea la operațiunile de inventariere a tuturor lucrătorilor din colectivul gestiunii verificate. La celelalte gestiuni apare mai rar necesitatea unor manipulări complexe, dar, dacă este nevoie, conducerea va detașa personal corespunzător din alte sectoare sau va angaja temporar personalul necesar;

e) Asigurarea participării la identificarea bunurilor inventariate (calitate, sortiment, preț etc.) a unor persoane competente din unitate sau din afara acesteia, la solicitarea responsabilului comisiei de inventariere, persoane care au obligația de a semna listele de inventariere pentru atestarea datelor înscrise;

f) Dotarea gestiunii inventariate cu aparate și instrumente adecvate și în număr suficient pentru măsurare și cântărire, precum și cu mijloace de identificare (cataloage, mostre, sonde etc.);

g) Înzestrarea comisiei de inventariere cu formularele și rechizitele necesare, cu mijloace tehnice de calcul și de sigilare a spațiilor inventariate;

h) Dotarea gestiunilor (depozite, magazine etc.) inventariate cu două rânduri de încuietori diferite.

Pe de altă parte, înainte de începerea inventarierii propriuzise, comisia de inventariere desemnată trebuie să adopte o suită de măsuri organizatorice specifice, dintre care cele mai importante privesc: sigilarea spațiilor gestiunii, luarea unei declarații scrise de la gestionar, vizarea documentelor de evidență operativă la nivelul ultimei înregistrări, verificarea aparatelor de măsură și control, ridicarea numerarului nedepus la casierie și a documentelor nepredate la contabilitate.

Operațiunile de sigilare au în vedere, în primul rând, căile

secundare de acces în spațiile gestiunii, încăperile auxiliare care au ieșiri separate, precum și încăperile situate în alte localuri. Ori de câte ori bunurile și valorile ce urmează a fi inventariate, gestionate de aceeași persoană, sunt depozitate în locuri diferite, aceste locuri trebuie identificate înainte de începerea operațiunilor propriu-zise și sigilate în starea în care se află. Sigilarea se face în prezența gestionarului și se consemnează într-un proces-verbal în care se indică obligatoriu data, ora și spațiul sigilat. Face excepție ușa principală de acces sau încăperea în care începe inventarierea, care se sigilează numai la terminarea programului zilnic, dacă inventarierea nu se termină într-o singură zi. Și această operațiune se consemnează în procesul-verbal, în continuarea celor anterioare. La fel se procedează și în ziua următoare, consemnându-se cronologic toate operațiunile de desigilare și resigilare, până la încheierea lucrărilor. Pe toată durata inventarierii sigiliul se păstrează de către responsabilul comisiei, iar procesele-verbale de sigilare-desigilare se semnează atât de comisia de inventariere, cât și de gestionar. În toate cazurile în care se întrerup operațiunile de inventariere și se părăsește gestiunea (la terminarea programului zilnic sau în alte împrejurări), la reluarea lucrărilor se verifică dacă sigiliile sunt intacte. Dacă sigiliile prezintă urme de violare, acest fapt se va consemna în procesul-verbal de sigilare-desigilare, va fi sesizată conducerea unității și eventual organele de urmărire penală, iar comisia nu va pătrunde în localul respectiv decât în prezența sau cu avizul organelor menționate mai sus.

Se menționează și faptul că documentele întocmite de către comisia de inventariere rămân în cadrul gestiunii inventariate, în dulapuri sau fișete încuiate și sigilate după aceeași procedură ca și căile de acces.

Declarația luată gestionarului înainte de începerea inventarierii propriu-zise are un pronunțat caracter asigurativ, urmărind în fapt să prevină apariția unor neclarități ulterioare și evitarea unor dificultăți în stabilirea exactă a situației gestiunii. În această declarație scrisă gestionarul trebuie să menționeze anticipat o serie de aspecte concrete, cum sunt:

- a) Dacă deține bunuri sau valori ce aparțin altor unități sau gestiuni, primite cu sau fără documente justificative;
- b) Dacă are cunoștință (sub aspect cantitativ ori valoric) de existența vreunui plus sau minus în gestiunea sa;
- c) Dacă a primit sau eliberat bunuri din gestiune fără documente legale;
- d) Dacă deține bunuri sosite și nerecepționate încă sau bunuri pentru care a întocmit documentele de ieșire din gestiune, dar care nu au fost efectiv livrate; este de observat că asemenea bunuri ar apărea ca plusuri de inventar;
- e) Dacă deține documente de primire sau eliberare care nu au fost operate în evidențele gestiunii sau care nu au fost predate la contabilitate;
- f) Dacă deține numerar sau alte hârtii de valoare rezultate din vânzarea oficială a bunurilor gestionate și nedepuse la casierie;
- g) Dacă mai are bunuri sau valori depozitate în alte locuri decât încăperile sau spațiile sigilate.

De asemenea, în declarația sa, gestionarul va trebui să menționeze care sunt ultimele documente de intrare și respectiv de ieșire a bunurilor din gestiune (felul documentului, numărul și data). În felul acesta, comisia de inventariere previne orice tentativă a gestionarilor de a împiedica efectuarea unui control exact și exigent. Declarația se datează și se semnează de gestionarul care răspunde de gestiunea valorilor inventariate, precum și de către comisia de inventariere, care atestă că declarația a fost dată în fața sa.

Semnarea documentelor de evidență operativă la nivelul ultimelor înregistrări semnifică de fapt sistarea operațiunilor de primire și eliberare de bunuri din gestiunile inventariate. În acest scop, comisia de inventariere vizează documentele care privesc intrări sau ieșiri de valori materiale (existente în gestiune, dar neînregistrate), dispune înregistrarea lor în fișele de magazie și predarea lor la contabilitate, astfel încât situația scriptică a gestiunii să reflecte realitatea. Evident, fișele de magazie se barează la acest nivel și se menționează în ele data la care s-au inventariat valorile consemnate. La gestiunile comerciale cu amănuntul (care folosesc

metoda de evidență global-valorică) sunt necesare și alte operațiuni, dar asupra acestora vom reveni mai târziu.

Verificarea aparatelor de măsură sau de cântărire nu implică neapărat un control fizic al exactității acestora, ci mai degrabă constatarea stării lor de funcționare și a faptului că ele au fost verificate și atestate oficial, în cadrul termenelor prevăzute de lege, de către organele de metrologie.

Organizarea și desfășurarea operațiunilor de inventariere a patrimoniului și îndeosebi a gestiunilor de valori materiale are și alte implicații. Astfel, pentru desfășurarea corespunzătoare a lucrărilor este indicat, în măsura în care acest lucru este posibil, să se sisteze toate operațiunile de predare-primire a bunurilor supuse inventarierii, evident, după ce în prealabil au fost luate măsuri adecvate pentru a nu se stânjeni procesul normal de activitate sau livrările către clienți. Asta înseamnă aprovizionarea din timp a secțiilor de producție cu materialele necesare, formarea loturilor pentru comenzile scadente sau în pragul scadenței etc.

Există însă împrejurări sau situații în care suspendarea completă a operațiunilor de preluare ori de eliberare a bunurilor este practic imposibilă sau ar crea întreprinderii importante neajunsuri. Pentru asemenea cazuri, normele în vigoare recomandă crearea unor zone tampon, în care să se depoziteze bunurile primite în timpul inventarierii sau din care urmează să se facă eliberări. Operațiunile respective se vor efectua numai în prezența comisiei de inventariere, care va menționa pe documentele întocmite "primit sau eliberat în timpul inventarierii". Rolul acestor precauții este de a se evita inventarieri duble sau omisiuni. Alte soluții asemănătoare pot fi aplicate, de exemplu, în cazul inventarierilor impuse de înlocuirea gestionarilor. Dacă este vorba de gestiuni mari, organizate pe depozite distincte și dacă acestea deservesc un important segment de piață, conducerea întreprinderii poate dispune ca gestionarul primitor să poată vinde, în cadrul unui orar special (zilnic între anumite ore dinainte stabilite) din mărfurile deja preluate. Evident, vânzările se pot face numai din magazine ori depozite complet inventariate, asupra cărora gestionarul predător nu mai are o responsabilitate directă.

Fără îndoială, cazurile sau exemplele menționate mai sus trebuie tratate ca excepții de la regula generală, potrivit căreia, în timpul și pe durata inventarierii, unitatea sau gestiunea este considerată închisă, fiind interzis accesul în local sau în spațiile respective a persoanelor străine de operațiunile de inventariere. Potrivit uzanțelor și normelor în vigoare, dreptul de a intra într-o gestiune inventariată revine numai conducătorului unității, membrilor comisiei centrale de inventariere și șefului compartimentului de control gestionar care, în cadrul atribuțiilor de control ierarhizat, au sarcini de îndrumare și supracontrol. În cazuri particulare și precis delimitate pot dobândi acest drept organele de control ale Ministerului Finanțelor, membrii compartimentelor de control ale forurilor ierarhice, organele de urmărire sau de cercetare penală, dar numai în măsura în care acestea au misiuni exprese în legătură cu controlul gestiunilor inventariate.

În sfârșit, un ultim aspect ce merită a fi subliniat este acela că, pe toată durata inventarierii, programul de lucru și perioada inventarierii vor fi afișate la loc vizibil.

4.3.5. Efectuarea inventarierii propriu-zise

În esența ei, inventarierea propriu-zisă constă în identificarea exactă a elementelor patrimoniale, stabilirea stocurilor faptice sau a soldurilor valorice și înscrierea lor în documente oficiale. Ca regulă generală, inventarierea se efectuează la locurile de depozitare, de păstrare sau de folosință a bunurilor sau a valorilor și în prezența gestionarului care răspunde de integritatea lor. Subliniem încă o dată faptul că, deși nu face parte din comisia de inventariere, prezența gestionarului la lucrările acesteia este obligatorie. Dacă, din motive întemeiate, gestionarul nu poate participa la inventariere, el poate delega un reprezentant al său care să îl înlocuiască. În caz contrar, inventarierea se va efectua în prezența unui delegat neutru sau a unei comisii numită prin decizia conducătorului unității, care au sarcina expresă să-l reprezinte pe gestionar.

În cazul bunurilor corporale (imobilizări, stocuri) stabilirea stocurilor faptice se realizează prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz. În cazul celorlalte elemente patrimoniale

(îndeosebi pentru disponibilitățile aflate în conturi la bănci, creanțe, datorii și orice alte decontări) inventarierea constă de fapt într-o minuțioasă verificare a sumelor ce constituie soldurile conturilor în cauză și confruntarea acestora cu documente externe (extrase de cont), astfel încât respectivele solduri să exprime cât mai fidel realitatea.

Evident, stabilirea stocurilor faptice sau a soldurilor reale ridică o diversitate de probleme, care trebuie avute în vedere de către comisiile de inventariere și de cei care asigură apoi valorificarea inventarelor. Astfel, în cazul unor bunuri cu caracteristici specifice (cum sunt lichidele în butoaie, produsele depozitate în vrac, fierul-beton, materialele și produsele agricole etc.) determinarea cantităților se poate face pe bază de calcule tehnice, avându-se în vedere volumul acestora și greutatea lor specifică sau greutatea hectolitrică. În acest fel se evită nu numai importanțele cheltuieli care ar fi necesitate de inventarierea lor prin transvazare, măsurare sau cântărire efectivă, dar și degradarea bunurilor respective prin manipulări suplimentare și inutile. Se impune precizarea că, în toate aceste cazuri, comisiile de inventariere au obligația de a consemna în documente modul în care s-a făcut inventarierea, relațiile de calcul aplicate și datele tehnice care au stat la baza calculelor.

Sunt necesare și alte precizări. De exemplu, la lichidele a căror cantitate efectivă nu se poate stabili prin transvazare și măsurare este obligatorie verificarea conținutului vaselor prin scoaterea de probe, iar compoziția, densitatea ori alte caracteristici ale lichidelor se constată fie organoleptic, fie prin măsurare sau probe de laborator, după caz. Sau, bunurile cu grad ridicat de perisabilitate se inventariază cu prioritate pentru a putea fi trecute imediat în consum sau la vânzare. Bunurile aflate în ambalaje originale intacte se desfac numai prin sondaj, iar acest lucru se va menționa și în listele de inventariere. Bunurile aflate la data inventarierii asupra angajaților (echipament, cazarmament, scule, unelte etc.) se inventariază și se trec în liste separate, specificându-se obligatoriu persoanele care răspund de păstrarea sau utilizarea lor. Dacă evidențierea acestora se face pe formații de lucru sau locuri de muncă, bunurile

respective vor fi centralizate și comparate cu datele din evidențele tehnico-operative, precum și cu cele din contabilitate. De asemenea, trebuie respectată regula potrivit căreia produsele aflate în expediție se inventariază de către unitățile patrimoniale furnizoare (care le înscriu în listele de inventariere separate), iar bunurile în curs de aprovizionare se inventariază de unitățile cumpărătoare. Se menționează și faptul că bunurile proprietate publică date în administrarea regiilor autonome se inventariază și se evidențiază în mod distinct în patrimoniul acestora.

Ca principiu, inventarierea patrimoniului se face pe gestiuni, pe locuri de depozitare, pe categorii de bunuri și în funcție de regimul juridic al acestora. Bunurile inventariate se înscriu imediat în listele de inventariere. Comisia are obligația să controleze toate locurile în care pot exista bunuri supuse inventarierii. În legătură cu întocmirea listelor de inventariere sunt necesare câteva precizări.

În primul rând, se întocmesc liste de inventariere pentru bunurile și valorile aparținând unității patrimoniale și care sunt în perfectă stare calitativă. Pentru bunurile deteriorate (total sau parțial), depreciate sau inutilizabile, pentru cele fără mișcare sau greu vandabile, pentru comenzile în curs, abandonate sau sistate, precum și pentru creanțele și obligațiile incerte ori în litigiu se întocmesc liste de inventariere separate, în vederea evaluării lor după alte norme decât cele aplicabile în mod curent.

De asemenea, se întocmesc liste de inventariere separate pentru bunurile aparținând altor unități patrimoniale, cum sunt cele închiriate, în leasing, în custodie, primite spre prelucrare ori pentru vânzare în consignație. Listele de inventariere cuprinzând bunuri în custodie vor conține obligatoriu informații cu privire la documentele de livrare, actele de custodie (numărul și data acestora), precum și orice alte informații utile. În cazul inventarierilor de sfârșit de an, câte un exemplar din aceste liste se trimite și persoanei juridice sau fizice deținătoare, în termen de cel mult 15 zile de la terminarea inventarierii. Proprietarii respectivelor bunuri au obligația să comunice eventualele nepotriviri în termen de 5 zile de la primirea listelor. Neconfirmarea în acest termen echivalează cu

recunoașterea tacită a exactității datelor consemnate în listele trimise. Dacă sunt nepotriviri semnalate de proprietar, unitatea care deține temporar acele bunuri are obligația să le clarifice și apoi să comunice titularului constatările sale în 5 zile de la primirea sesizării.

La fel se procedează și în cazul creanțelor față de terți. Acestea sunt supuse verificării și confirmării pe baza soldurilor conturilor de clienți și debitori, precum și pe baza extraselor de cont (document tipizat, cod 14-6-3) sau a punctajelor reciproce, în funcție de necesități. Nu sunt supuse acestui regim creanțele curente ale agenților economici, care nu depășesc 1% din totalul creanțelor. Pentru creanțele cu o vechime mai mare de 6 luni, confirmarea soldurilor este obligatorie și se realizează pe bază de adresă cu confirmare de primire. Nerespectarea acestei proceduri și mai ales refuzul de confirmare constituie abateri de la normele de inventariere și se sancționează ca atare. În cazurile în care unitățile patrimoniale efectuează decontarea creanțelor și obligațiilor reciproce pe bază de conturi sau deconturi externe periodice (care, potrivit uzanțelor, urmează a fi confirmate de către partenerii externi), aceste documente țin locul extraselor de cont confirmate.

Pentru celelalte elemente patrimoniale, de activ sau de pasiv, la inventarierea anuală se verifică realitatea soldurilor conturilor respective, iar pentru bunurile aflate la terți se fac cereri de confirmare, care se vor atașa la listele de inventariere după primirea confirmării.

Am convenit anterior că inventarierea faptică a patrimoniului din unități se materializează prin înscrierea valorilor inventariate în documente oficiale, care sunt **listele de inventariere**. Acestea se completează cu cerneală sau cu pix, fără spații (rânduri) libere și fără ștersături sau modificări, în urma verificării efective a existenței fizice a fiecărui bun inventariat. Pentru inventarierea elementelor patrimoniale ce nu reprezintă valori materiale este suficientă prezentarea lor în situații analitice distincte, care urmează a fi totalizate și care trebuie să justifice soldul conturilor sintetice în care sunt cuprinse. Acestea se vor prelua în centralizatorul listelor de inventariere.

În condițiile actualului sistem contabil românesc, întemeiat pe principii unanim acceptate în întreaga lume, pe reguli și metode ferme de evidență, evaluare și calcul, se impune utilizarea unor modele diferite de liste de inventariere, care să țină cont de toate obiectivele inventarierii patrimoniului și de toate elementele ce trebuie determinate cu această ocazie. Normele noastre metodologice au încercat să răspundă acestor cerințe, recomandând utilizarea a cel puțin trei modele de liste de inventariere, astfel:

a) Pentru gestiunile cu evidență global-valorică (specifice comerțului cu amănuntul), în cazul cărora contabilitatea nu poate furniza o situație analitică pe fiecare sortiment, la inventariere nu pot rezulta diferențe cantitative în plus sau în minus. Eventualele diferențe de inventar se pot determina numai în final, prin compararea soldului valoric global al gestiunii (furnizat de contabilitate) cu totalul valoric al listelor de inventariere. Dar, operațiunea de inventariere poate identifica unele bunuri (în cazurile cele mai frecvente) care au suferit anumite deprecieri și prin urmare ele trebuie evaluate în inventar la o valoare mai mică decât cea contabilă.

Pentru satisfacerea unor asemenea exigențe, listele de inventariere utilizate în cazul gestiunilor global-valorice trebuie să ofere mai întâi posibilitatea determinării exacte a stocurilor faptice (existente în gestiune la data inventarierii) evaluate la valoarea lor contabilă (adică la prețurile de înregistrare în contabilitate) și, în al doilea rând, a valorii de inventar (actuale) a stocurilor inventariate, precum și a diferenței dintre cele două valori. În prezent, pentru inventarierea gestiunilor cu evidență global-valorică, Ministerul Finanțelor¹ recomandă utilizarea listelor de inventariere cod 14-3-12/a, al căror model este prezentat în fig. nr. 8.

¹ Vezi Ordinul MF nr. 2388/15.XII.1995 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului (anexă).

Unitatea		LISTĂ DE INVENTARIERE				Gestiunea		Pagina	
Magazia		Data				Loc de depozitare			
Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	Cod	U/M	Cantitatea	Preț unitar de înregistrare în contabilitate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Deprecierea	
								Valoarea	Motivul (cod)
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Total pagină		X	X		X				
		Comisia de inventariere				Gestionar	Gestionar*)	Contabilitate	
Numele și prenumele									
Semnătura									

*) Se semnează de către gestionarul primitor, în cazul predării-primirii gestiunii

Fig. nr. 8 – Lista de inventariere cod 14-3-12/a

Listele de inventariere prezentate mai sus vor fi utilizate și de alte unități decât cele comerciale cu amănuntul (la care evidența mărfurilor și ambalajelor se ține numai global-valoric). Astfel, listele de inventariere cod 14-3-12/a reprezintă documentul oficial pentru inventarierea rechizitelor de birou, imprimatelor, materialelor de ambalat, precum și evidența cărților tehnice procurate din fondurile de producție (exploatare). Ele folosesc pentru stabilirea plusurilor sau minusurilor valorice din gestiunile inventariate, ca document justificativ pentru înregistrarea acestor diferențe în evidențele operative ale gestiunilor și în contabilitate, ca bază pentru întocmirea registrului-inventar și ca document de fundamentare pentru calculul provizioanelor pentru deprecieri.

Asemenea liste se întocmesc în 3 exemplare, din care două de către comisia de inventariere și unul de gestionar sau de un reprezentant al său, pe gestiuni și pe conturi de valori materiale, și

se semnează obligatoriu de membrii comisiei, de gestionar și de contabilul care ține evidența gestiunii.

Se menționează și faptul că pentru bunurile deteriorate total sau numai parțial, degradate, fără mișcare sau care nu mai pot fi valorificate se întocmesc liste de inventariere separate. Asta înseamnă că în finalul operațiunii de inventariere vom avea un set de liste de inventariere cod 14-3-12/a completate numai în prima parte a formularului (până la valoarea contabilă din coloana 6, pentru bunurile care nu au suferit deprecieri) și alt set de liste cod 14-3-12/a care vor conține și valoarea de inventar și valoarea depreciilor (coloanele 7-9). Pentru stabilirea valorii contabile evaluarea stocurilor faptice înscrise în listele de inventariere se face la prețurile folosite la înregistrarea bunurilor în contabilitate, iar valoarea de inventar se stabilește de către comisia de inventariere, cu respectarea normelor în vigoare, așa cum vom vedea mai târziu.

După terminarea lucrărilor de inventariere, pe fiecare pagină a listelor se calculează totalul indicilor naturali (respectiv cantitățile, chiar dacă acestea sunt exprimate în unități de măsură diferite), precum și totalul valorilor, după care comisia întocmește o recapitulare a listelor de inventariere. Înaintea de stabilirea rezultatelor inventarierii (care presupune compararea stocurilor faptice exprimate valoric cu soldul scriptic din contabilitate) se procedează la o verificare amănunțită a exactității tuturor calculelor, evaluărilor, totalizărilor și înregistrărilor din contabilitate și din evidența operativă. Eventualele erori identificate cu acest prilej trebuie corectate înainte de stabilirea rezultatului final.

Ca măsură asiguratorie, pe ultima filă a listelor de inventariere gestionarul va menționa că toate cantitățile au fost stabilite în prezența sa, că bunurile respective se află în păstrarea și răspunderea lui, că nu mai are bunuri care nu au fost inventariate, precum și dacă are sau nu are obiecții în legătură cu prețurile, cantitățile, calitățile și unitățile de măsură utilizate, ori în legătură cu unele bunuri rămase neinventariate (netrecute în liste),.

După îndeplinirea acestor formalități de către gestionari, inclusiv semnarea fiecărei file a listelor, membrii comisiei de

inventariere efectuează calculele aferente, întocmesc recapitulația listelor, determină plusurile sau minusurile valorice, calculează perisabilitățile (dacă este cazul), semnează listele și întocmesc procesul-verbal cu rezultatele inventarierii. Documentele se predau apoi la compartimentul contabilității care confruntă valoarea totală a inventarului factic cu ultimul raport de gestiune, verifică corecta determinare a valorii deprecierilor constatate și înregistrează provizioanele aferente. În continuare, conducătorul compartimentului financiar-contabil, împreună cu compartimentul juridic analizează listele de inventariere, procesele-verbale ce cuprind cauzele deteriorării și degradării bunurilor și persoanele vinovate, precum și procesul-verbal al rezultatelor inventarierii, iar în final avizează propunerile făcute de către comisia de inventariere. Pe această bază, conducătorul unității decide asupra măsurilor de soluționare a propunerilor făcute. Listele de inventariere cod 14-3-12/a se arhivează apoi la compartimentul financiar-contabil (primul exemplar) și la compartimentul de control gestionar (exemplarul al doilea).

b) La gestiunile cu evidență cantitativ-valorică lucrurile sunt ceva mai complexe. Pentru aceste gestiuni contabilitatea ține o evidență analitică foarte riguroasă, pe fiecare sortiment, atât din punct de vedere cantitativ, cât și valoric. Drept urmare, la inventarierea bunurilor din aceste gestiuni, pot fi întâlnite patru situații diferite, după cum urmează:

- bunuri la care nu se înregistrează diferențe cantitative în plus sau în minus și nici deprecieri ale valorii lor;
- bunuri la care se constată plusuri sau minusuri cantitative, dar care nu sunt afectate de deprecieri sau degradări;
- bunuri la care nu se constată diferențe cantitative în plus sau în minus, dar care sunt depreciate sau degradate (total sau parțial);
- bunuri la care se înregistrează atât diferențe cantitative în plus sau în minus, cât și deprecieri sau degradări care le afectează valoarea actuală.

Evident, fiecare dintre aceste situații trebuie tratată și înregistrată în mod diferit în documentele de inventariere. În acest scop, vom utiliza două modele diferite de liste de inventariere (liste

model simplificat cod 14-3-12/b și liste model centralizator cod 14-3-12).

Practic, pentru inventarierea propriu-zisă a gestiunilor cu evidență cantitativ-valorică se utilizează mai întâi listele de inventariere model simplificat (cod 14-3-12/b), care cuprind numai denumirea sau codul bunurilor și inventarul faptic (cantitatea inventariată); vezi modelul din fig. nr. 9.

Unitatea			Pag.		
Gestiunea					
LISTĂ DE INVENTARIERE					
Data					
Nr. crt.	Cod sau denumire	Inventar faptic	Nr. crt.	Cod sau denumire	Inventar faptic
0	1	2	0	1	2
Comisia de inventariere		Numele și prenumele			Semnătura

Fig. nr. 9 – Listă de inventariere cod 14-3-12/b

Asemenea liste se întocmesc separat pentru bunurile care nu au suferit nici un fel de deprecieri și separat pentru valorile deteriorate, degradate etc.

În funcție de integritatea bunurilor inventariate (existența ori inexistența unor plusuri sau minusuri cantitative) și de starea lor calitativă (nedepreciate ori depreciate), vom avea de rezolvat problemele specifice fiecăreia dintre cele patru situații prezentate de noi anterior, astfel:

- În primul caz, dacă nu se constată diferențe cantitative în plus ori în minus și nici deprecieri valorice ale bunurilor, inventarierea este practic încheiată. Documentul de bază al inventarierii rămâne, în acest caz, lista de inventariere model simplificat (cod 14-3-12/b). În toate celelalte situații, adică ori de câte ori apar diferențe, indiferent de natura acestora, bunurile inventariate și înscrise inițial în liste model simplificat se preiau în liste centra-

lizatoare (cod 14-3-12) care sunt liste mult mai complexe, reprezentând în fapt documente de calcul, și care cuprind atât elementele cantitative și cele valorice (din contabilitate și din inventar), cât și valoarea actuală și cea contabilă a elementelor inventariate; vezi modelul din fig. nr. 10.

Unitatea		LISTĂ DE INVENTARIERE							Gestiunea				Pagina	
Magazia		Data							Loc de depozitare					
Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	Codul sau numărul de inventar	U.M	CANTITĂȚI				Prețul unitar	VALOAREA CONTABILĂ			Valoarea de inventar	Deprecierea	
				Stocuri		Diferențe			Valoarea	Diferențe			Valoarea	Motivul (cod)
				Faptice	Scriptice	Plus	Minus			Plus	Minus			
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Numele și prenumele			Comisia de inventariere				Gestionar(responsabil mijloace fixe)				Contabilitate			
Semnătura														

Fig. nr. 10 – Listă de inventariere centralizatoare, cod 14-3-12

Utilizarea listelor centralizatoare trebuie să satisfacă cerințele impuse de celelalte trei situații, după cum urmează:

- Cea de a doua situație avea în vedere cazurile în care inventarierea constată, la unele sortimente, plusuri sau minusuri cantitative, fără a constata însă și deprecieri valorice. În asemenea cazuri, respectivele sortimente se preiau din listele de inventariere model simplificat în listele centralizatoare, în care se face calculul diferențelor cantitative și valorice în plus sau în minus. Evident, se completează numai prima parte a listelor cod 14-3-12, respectiv coloanele 0-11. În felul acesta, lista de inventariere centralizatoare devine o situație comparativă de gestiune care va folosi ulterior pentru efectuarea compensărilor între minusurile și plusurile de inventar, pentru calculul eventualelor perisabilități, iar în final, pentru înregistrarea plusurilor și imputarea lipsurilor efective.

- Într-o a treia situație ne refeream la cazurile în care, la inventarierea gestiunilor cu evidență cantitativ-valorică, nu se constată diferențe cantitative (în plus sau în minus), dar unele sortimente au suferit deprecieri calitative care determină comisia de inventariere să atribuie respectivelor bunuri valori inferioare celor înregistrate în contabilitate. Respectiv sortimente se preiau în liste centralizatoare, unde se înscrie valoarea contabilă și cea de inventar, calculându-se pe baza lor valoarea deprecierilor (coloanele 9-14 din formular). În funcție de motivul deprecierii (al cărui cod se menționează în coloana 14) se va hotărî care este regimul acestor deprecieri, respectiv dacă sunt imputabile sau dacă fac obiectul constituirii unor provizioane pentru deprecieri.

- Cea de a patra situație privește sortimentele de bunuri la care se înregistrează atât diferențe cantitative (în plus sau în minus), cât și deprecieri ale stocurilor inventariate. Pentru aceste sortimente se utilizează întregul formular al listelor centralizatoare, astfel încât în coloanele 10-11 vom avea diferențele cantitativ-valorice, iar în coloanele 13-14 vom avea valoarea și motivele deprecierilor.

4.3.6. Tehnici specifice de inventariere a diferitelor elemente patrimoniale

Elementele patrimoniale ale agenților economici, dar și ale unităților cu scop nelucrative, prezintă o mare diversitate, nu numai din punctul de vedere al conținutului material, ci și sub aspectul regimului lor economic și juridic, al destinației pe care o au și al rolului pe care îl îndeplinesc în cadrul proceselor economice. Cele mai multe dintre acestea sunt bunuri concrete de natura imobilizărilor corporale (mijloace fixe, terenuri și amenajări de terenuri), sau de natura stocurilor (materii prime, materiale și furnituri consumabile, piese de schimb, combustibili, obiecte de inventar, echipament de protecție și de lucru, cazarmament, baracamente și amenajări provizorii, furaje, semințe și materiale de plantat, semifabricate din producție proprie, produse finite și reziduale, animale și păsări, mărfuri, ambalaje de circulație și altele de natura acestora).

Alte elemente patrimoniale îmbracă formă bănească, reprezentând numerar și alte valori gestionate în casierie (timbre fiscale și poștale, bilete de odihnă și de tratament, tichete și bilete de transport) sau disponibilități în conturile deschise la bănci (inclusiv acreditivele și avansurile de trezorerie). Celelalte componente ale patrimoniului pot reprezenta imobilizări necorporale și financiare, titluri și drepturi de creanță, efecte comerciale, capitaluri proprii, fonduri și finanțări, obligații de plată și alte datorii, decontări și regularizări, provizioane de diverse tipuri.

În aceste condiții, inventarierea patrimoniului din unități presupune adoptarea unor tehnici specifice de lucru, adecvate sectorului de activitate și diferitelor categorii de elemente patrimoniale, după cum urmează:

A. Inventarierea activelor imobilizate și a imobilizărilor în curs de execuție

În acest caz inventarierea presupune o constatare efectivă, la fața locului, pentru fiecare obiect în parte. Dar, operațiunile sunt mult ușurate prin modul de organizare a sistemelor de evidență, din cel puțin două puncte de vedere. Mai întâi, evidența operativă a mijloacelor fixe se ține pe locuri de folosință (cu ajutorul formularului tipizat "Fișa mijlocului fix" - cod 14-2-2), iar fiecare obiect se identifică prin numărul său de inventar. Se menționează și faptul că, în cazul mijloacelor fixe complexe, fiecare obiect component are un număr de inventar distinct. În al doilea rând, pentru o însemnată parte dintre activele imobilizate (îndeosebi pentru clădiri și construcții, terenuri, brevete, licențe, mărci de fabrică sau de comerț, creanțe imobilizate etc.), unitățile patrimoniale dețin titluri de proprietate și alte documente ce atestă apartenența lor.

Utilizarea documentelor existente deja în unitate în sprijinul operațiunilor de inventariere este practic obligatorie. Astfel, fișele mijloacelor fixe se întocmesc periodic de către compartimentul financiar-contabil, pe categorii de mijloace, după care se predau responsabililor cu mijloacele fixe din secții, ateliere, servicii, laboratoare etc. Aceștia operează în cursul anului, pe baza

documentelor de mișcare, toate intrările (în negru sau cu semnul plus) și toate ieșirile (în roșu sau cu semnul minus), astfel încât la sfârșitul fiecărei luni să poată fi stabilit cu ușurință soldul valoric scriptic al mijloacelor fixe existente în gestiune.

La finele anului, sau la alte date fixate pentru inventar, fișele mijloacelor fixe se predau comisiei de inventariere pentru consemnarea situației efective. Într-un asemenea moment, comisia de inventariere are posibilitatea să confrunte situația faptică constatată cu situația scriptică și să determine eventualele diferențe. Dacă comisia constată existența unor nepotriviri, va consemna plusurile sau minusurile de inventar în coloanele rezervate din formular, iar pe ultimul rând va stabili soldul valoric al mijloacelor fixe la data inventarului. Concomitent, plusurile și minusurile de mijloace fixe se înscriu în liste obișnuite de inventar (cod 14-3-12/b), separat pe categorii de mijloace fixe, liste care vor fi prelucrate apoi (prin intermediul listelor de inventariere centralizatoare) pentru stabilirea rezultatelor finale ale inventarierii patrimoniului.

Mijloacele fixe care, la data inventarului, se află în afara întreprinderii (locomotive și vagoane, autovehicule, vapoare, avioane etc. plecate în cursă de lungă durată, sau mașinile, utilajele, aparatele și instalațiile trimise pentru reparații la terți) se inventariază înainte de ieșirea lor temporară din unitate. Evident, este vorba de acele inventarieri prevăzute, ale căror date de efectuare sunt stabilite cu precizie anticipat. Concomitent, se inventariază și valorile materiale aflate în dotarea unora dintre aceste mijloace fixe.

Inventarierea clădirilor presupune identificarea lor potrivit titlurilor de proprietate și a dosarelor acestora, prin inspectarea imobilelor și compararea constatărilor cu datele conținute în documentele respective. În ce privește terenurile, inventarierea acestora se efectuează pe baza documentelor care atestă proprietatea lor și a schițelor de amplasare.

Construcțiile și echipamentele speciale (cum sunt, de exemplu, rețelele de energie electrică, termică, gaze, apă, canal, telecomunicații, căi ferate și altele similare) se inventariază potrivit regulilor stabilite de deținătorii acestora.

Imobilizările necorporale se inventariază de regulă prin constatarea existenței și apartenenței lor la unitățile deținătoare, iar în cazul brevetelor, licențelor, mărcilor de fabrică și de comerț dovedirea existenței se face numai pe baza titlurilor de proprietate.

Probleme deosebite ridică inventarierea imobilizărilor corporale și necorporale aflate în curs de execuție. În cazul acestora, comisia de inventariere va înscrie în liste fiecare obiect în parte (pe baza constatării la fața locului) cu descrierea amănunțită a stadiului în care se află și cu evaluarea volumului de lucrări executate până la data inventarului. Se vor avea în vedere valorile din documentația existentă, respectiv din devizele de lucrări. Utilajele și materialele predate de beneficiar constructorului și neîncorporate încă în operă se inventariază separat. În mod similar, la unitățile patrimoniale care execută investiții în regie proprie, listele de inventariere a lucrărilor neterminate vor cuprinde cheltuielile aferente articolelor de deviz la care nu s-a efectuat întregul complex de lucrări prevăzute în indicatoarele normelor de deviz.

În sfârșit, pentru investițiile puse în funcțiune, total sau parțial, dar pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizări corporale, se deschid liste de inventariere separate. De asemenea, se întocmesc liste de inventariere separate pentru lucrările de investiții sistate sau abandonate, menționându-se obligatoriu cauzele sistării sau abandonării, aprobările care stau la baza unor asemenea decizii și măsurile care se propun în legătură cu aceste lucrări.

Merită a fi subliniat aici și faptul că, în cazul particular al bibliotecilor, inventarierea se realizează în primul rând prin confruntarea cărților din raft și a celor înscrise în fișele de cititori (pe de o parte) cu registrul de inventar (pe de altă parte), comisia putând întocmi liste de inventariere numai pentru pozițiile care prezintă diferențe.

B. Inventarierea stocurilor de valori materiale

Ca regulă generală, inventarierea acestor stocuri (materii prime, materiale consumabile, prefabricate și semifabricate, obiecte de inventar, echipament de protecție și de lucru) se face pe locuri de depozitare și pe gestiuni. În listele de inventariere întocmite pe feluri

de valori se vor înscrie nu numai denumirea și numărul de cod (simbolurile categoriei, grupei sau sortimentului), dar și eventualii indici calitativi (concentrație, grad de umiditate, tărie alcoolică etc.). În cazul valorilor exprimate în două unități de măsură (de exemplu, kg și litri pentru sectorul produselor petroliere), acestea se vor consemna în liste, ca atare. Se impune și precizarea că la inventariere comisiile vor lua în considerare denumirile și unitățile de măsură cu care bunurile respective figurează în evidențele tehnico-operative ale gestiunii și nu pe cele din contabilitatea de gestiune a stocurilor. Eventualele nepotriviri vor fi clarificate ulterior.

Cu această ocazie se vor întocmi liste de inventariere separate nu numai pentru stocurile care au suferit deprecieri fizice, dar și pentru cele fără mișcare, cu mișcare lentă ori inutilizabile în unitate. Pentru aceste stocuri, îndeosebi pentru cele degradate ori depreciate (dezasortate, desperecheate, demodate) comisiile de inventariere au obligația să întocmească și să anexeze la liste procese-verbale de constatare din care să rezulte cauzele nefolosirii, caracterul și gradul degradării (deteriorării), factorii care au determinat situația bunurilor respective și eventualele persoane vinovate. Constatările din aceste procese verbale vor folosi conducerii unității pentru soluționarea fiecărui caz în parte, în conformitate cu normele juridice în vigoare și ținând cont de interesele respectivei unități.

Pe de altă parte, am convenit anterior că bunurile aflate asupra salariaților, ca și materialele și obiectele de inventar date în folosința unor laboratoare, ateliere școală, subunități fără personalitate juridică și fără contabilitate proprie, unor unități de tip social etc., se inventariază și se înscriu în liste de inventariere separate, în care se menționează obligatoriu, nominal, persoanele care răspund de integritatea lor. În asemenea cazuri, comisiile de inventariere au posibilitatea să confrunte bunurile inventariate cu documentele de evidență tehnic-operativă (respectiv, cu Fișa de evidență a obiectelor de inventar în folosință și Fișa de evidență a materialelor și obiectelor de inventar pe locuri de folosință).

În condițiile actualului sistem contabil, inventarierea stocurilor

de valori materiale trebuie să acorde o atenție distinctă materiilor prime și materialelor, prefabricatelor, pieselor etc. ieșite din gestiuni și trecute în secțiile de producție, dar care nu au fost supuse încă proceselor de prelucrare. Acestea nu pot fi considerate producție în curs de execuție și, în consecință, ele trebuie inventariate separat și trebuie repuse în conturile din care provin, concomitent cu diminuarea cheltuielilor de exploatare, indiferent de metoda de inventar pe care o utilizează întreprinderea în contabilitatea stocurilor (inventarul permanent sau inventarul intermitent). Evident, după încheierea perioadei de gestiune, respectivele valori vor fi trecute din nou asupra conturilor inițiale de cheltuieli. În mod particular, la unitățile de construcții montaj și la alte unități care execută lucrări de construcții se vor inventaria distinct și vor fi înregistrate în liste separate, lunar, materialele neconsumate la lucrările de construcții, precum și materialele recuperabile din cofraje, schele și eșafodaje. Asemenea inventarieri lunare se efectuează pentru fiecare lucrare de construcții în parte și ele au rolul de a determina cât mai exact cheltuielile și respectiv rezultatele din exploatare.

În legătură cu inventarierea stocurilor de valori materiale există posibilitatea reală de simplificare a operațiunilor tehnice. Atunci când evidența operativă a gestiunii este bine pusă la punct și în concordanță cu contabilitatea analitică, când se utilizează echipamente electronice de calcul performante care permit obținerea unor "situații la zi" a stocurilor scriptice, aceste situații pot ține locul listelor de inventariere model simplificat, comisia verificând numai concordanța dintre listele de stocuri, evidența operativă și situația faptică. În cazul constatării unor nepotriviri comisia va întocmi direct liste de inventariere model centralizator numai pentru sortimentul în cauză, urmând să stabilească apoi plusurile și minusurile de inventar. În cazul gestiunilor publice (regii autonome, instituții, organisme administrativ-teritoriale etc.), inventarierea simplificată se va putea aplica numai cu aprobarea organelor competente (ministere, departamente, alte organe centrale).

Evident, tehnica inventarierii simplificate nu este aplicabilă în cazul întreprinderilor care utilizează în contabilitatea stocurilor

metoda inventarului intermitent. De asemenea, tehnica inventarierii simplificate nu este admisă la inventarierea de predare-primire a gestiunii și nici în cazul gestiunilor din rețeaua comercială cu amănuntul sau altor gestiuni la care evidența analitică a bunurilor se ține numai global-valoric.

C. Inventarierea stocurilor de produse și producție în curs

Potrivit normelor și uzanțelor, produsele finite, cele reziduale și semifabricatele din producție proprie aflate în depozitele unităților producătoare se inventariază în aceleași condiții și după aceleași reguli ca și stocurile de valori materiale.

În schimb, prezintă particularități semnificative inventarierea producției în curs de execuție, respectiv a bunurilor aflate în curs de fabricare la locurile de muncă, pe mașini sau pe mijloacele de transport din secțiile de producție, dar și acele produse ori semifabricate care deși au fost terminate, nu au trecut toate probele de control tehnic și de recepție sau nu au fost completate cu toate piesele și accesoriile lor. Ca particularitate, în condițiile actualului sistem contabil al agenților economici din România, producția în curs cuprinde și toate lucrările, serviciile și studiile neterminate sau aflate în curs de executare la sfârșitul perioadelor de calcul contabil (îndeosebi la închiderea exercițiului financiar, dar și la finele altor etape care implică determinarea costurilor sau delimitarea exactă a cheltuielilor și veniturilor aferente perioadei).

În mod similar, la societățile de construcții-montaj, producția în curs include categoriile de lucrări și părțile elementelor de construcții la care nu au fost executate toate lucrările prevăzute în indicatoarele normelor de deviz, ca și lucrările executate (terminate, în fapt) dar nerecepționate de beneficiar, sau care nu sunt încă decontabile din diferite motive.

Ca regulă generală, inventarierea producției în curs (nefinite) trebuie precedată de alte operațiuni, care (în fond) cad în sarcina secțiilor de producție, dar pe care comisia de inventariere trebuie să le supravegheze direct. În această categorie se cuprind:

- predarea la magazii și depozite, pe bază de documente justificative legal întocmite, a tuturor pieselor, ansamblurilor și

agregatelor a căror prelucrare a fost terminată și care au fost recepționate de controlul tehnic de calitate;

- colectarea din secție sau din ateliere a tuturor pieselor rebutate, produselor reziduale și deșeurilor, pentru care se vor întocmi documentele de constatare aferente;

- prezentarea la control a produselor și semifabricatelor a căror utilizare este incertă sau îndoielnică și întocmirea pentru acestea a documentelor de constatare corespunzătoare.

Operațiunea propriu-zisă de inventariere a producției în curs constă în determinarea efectivă a stocurilor factice și evaluarea lor. Acest lucru se realizează prin metode și procedee specifice, adecvate condițiilor concrete din fiecare ramură sau sector de activitate și din fiecare unitate patrimonială. În cazul unităților cu subordonare ierarhică, organismele de coordonare pot indica folosirea unor procedee convenționale, precum și metodologia de calcul ce urmează a se aplica. Celelalte unități patrimoniale (îndeosebi societățile comerciale cu capital privat) pot adopta criterii și metode proprii de inventariere a producției în curs, cu condiția ca acestea să nu producă denaturări în masa patrimoniului și mai ales în volumul și structura cheltuielilor și veniturilor din exploatare, respectiv în quantumul și natura rezultatelor perioadei calendaristice de referință. Oricum, în documentele de inventariere, comisia are obligația să precizeze modul de determinare a cantităților inventariate, calculele efectuate (mai ales atunci când sunt necesare transformări dintr-o unitate de măsură în alta) și detalii despre evaluarea respectivelor cantități.

Una dintre sarcinile de bază ale comisiei de inventariere a producției în curs este aceea de a proceda în așa fel încât să se evite omisiunile, dar și înregistrarea repetată a acelorași valori. De altfel, normele metodologice oficiale¹ recomandă pentru evitarea

¹ Vezi, Norme privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului, aprobate prin Ordinul MF nr. 2388 din 15 decembrie 1995, publicate în Monitorul Oficial al României nr. 292/1995, pct. 27.

omiterii sau inventarierii de două sau de mai multe ori a acelorași bunuri, procedeul dublei inventarieri.

În cazul secțiilor sau activităților auxiliare inventarierea producției nefinite sau în curs de execuție se face prin stabilirea gradului de executare a diferitelor lucrări (comenzi de reparații, alte comenzi interne, lucrări pentru terți). La fel, în cazul reparațiilor capitale neterminate ale clădirilor, instalațiilor, mijloacelor de transport etc. (care au ca efect creșterea valorii acestora sau mărirea duratei lor de funcționare) inventarierea constă în verificarea la fața locului a stadiului fizic al lucrărilor, ocazie cu care se consemnează în liste de inventariere separate obiectul supus reparației, gradul de executare a acesteia, costul de deviz și cel efectiv al lucrărilor executate. Oricum, în cazul lucrărilor auxiliare (îndeosebi a celor de reparații capitale) comisiile de inventariere trebuie să acorde o mare atenție încadrării acestora în cele două mari categorii:

- lucrări ce țin de producția curentă a întreprinderii, care urmează a fi înregistrate la finele perioadei (cu ocazia inventarierii) ca producție în curs de execuție și respectiv ca venituri din producția stocată;

- lucrări cu caracter de investiții sau asimilate acestora, care urmează a se înregistra ca imobilizări în curs de execuție și respectiv ca venituri din producția de imobilizări.

O altă problemă deosebit de importantă este aceea a evaluării producției nefinite inventariate. În lipsa altor criterii (specifice anumitor ramuri sau categorii de lucrări) se vor lua în calcul costurile efective sau cheltuielile efectuate ori angajate până la data inventarului.

D. Inventarierea stocurilor de mărfuri și ambalaje din gestiunile comerciale

În comerț, intervenția unor tehnici specifice de inventariere se manifestă încă din faza de pregătire și organizare a operațiunilor. Astfel, la inventarierea gestiunilor din unitățile comerciale cu amănuntul, în categoria lucrărilor pregătitoare se cuprind, pe lângă măsurile comune tuturor gestiunilor, și unele operații specifice cum sunt:

- stabilirea încasărilor din ziua curentă;
- întocmirea recapitulațiilor pe raioane (în cazul magazinelor cu mai multe gestiuni sau subgestiuni distincte);
- stabilirea eventualelor diferențe dintre monetar și benzile de control ale aparatelor de casă;
- întocmirea de către gestionar a raportului de gestiune.

Pentru realizarea acestor sarcini complexe, comisia de inventariere sau revizorul de gestiuni trebuie să asigure mai întâi colectarea la casieria centrală a sumelor rezultate din vânzări la toate punctele de desfacere, întocmirea monetarului (în urma numărării banilor colectați) și totalizarea sumelor înregistrate în aparatele de casă. După anularea acestor totaluri (aducerea caselor la zero) și scoaterea benzilor de control se întocmește o recapitulație pe gestiuni / subgestiuni (atenție, sumele trecute în recapitulație trebuie să fie egale cu totalurile din benzi) și se stabilesc eventualele diferențe dintre totalul monetarului și totalul benzilor de control. Dacă există asemenea diferențe, acestea vor fi menționate în monetar. În continuare, comisia asistă pe gestionar la întocmirea raportului de gestiune, document în care vor fi cuprinse toate actele justificative privind intrările și ieșirile de mărfuri (întocmite până în momentul începerii inventarierii), precum și cele referitoare la numerarul depus la casierie. Raportul de gestiune se trimite (depu-ne) la compartimentul contabilitate, iar responsabilul comisiei de inventariere ridică ștampila unității și toate documentele existente în gestiune (inclusiv benzile de control ale aparatelor de casă), documente care rămân în păstrarea acestuia până la terminarea operațiunilor de inventariere.

Pentru a surprinde și alte particularități ale inventarierii ges-tiunilor comerciale, trebuie să reamintim faptul că unele elemente patrimoniale (imobilizări corporale, accesorii și instrumentar de mică valoare sau de scurtă durată) se inventariază și în comerț după regula generală a inventarierilor anuale, în timp ce mărfurile pot fi inventariate la perioade mai mici, respectiv de două sau de trei ori pe an. Drept urmare, pentru comerț (dar și pentru alte sec-toare) se stabilește regula potrivit căreia "bunurile păstrate în același

loc sau în locuri distincte, dar care sunt gestionate de aceeași persoană constituie o singură gestiune chiar dacă sunt de categorii diferite și sunt evidențiate separat în contabilitate”¹. În consecință, mijloacele fixe și obiectele de inventar aflate în dotarea depozitelor sau a unităților de desfacere, precum și ambalajele de transport sau de circulație (contabilizate ca atare în contul 381 “Ambalaje”) se inventariază odată cu mărfurile, la una din inventarierea efectuate asupra acestora. În mod particular la unitățile de alimentație publică, odată cu inventarierea mărfurilor și ambalajelor se inventariază obligatoriu vesela și tacâmurile.

Merită a fi subliniat și faptul că, la gestiunile din rețeaua comercială, în perioadele dintre două inventarii, se fac de regulă și alte controale inopinate asupra numerarului existent în casieriile unităților de desfacere și asupra vânzătorilor ce încasează numerar prin înregistrarea sau marcarea lui în aparatele de casă. Asemenea verificări sunt cu atât mai necesare atunci când titularul gestiunii lipsește temporar din unitate, cunoscut fiind faptul că la plecarea în concediu (de odihnă sau medical) a gestionarului, potrivit legislației române, nu este obligatorie predarea-primirea gestiunii decât în cazurile în care aceasta corespunde cu schimbarea lui din funcție.

Alte particularități intervin în legătură cu modul concret de inventariere a unor mărfuri și îndeosebi a celor de natura produselor alimentare și agricole. De exemplu, în cazul lichidelor trebuie avută în vedere situația unor produse cu densitatea diferită de 1,00 (unu), în cazul bunurilor influențate de mediu inventarierea trebuie făcută pe loturi, iar în alte cazuri inventarierea poate fi influențată de mărimea stocurilor sau de natura ambalajelor. Evident, nu ne propunem să prezentăm aici în mod exhaustiv toate cazurile particulare generate de practică. Cele ce urmează trebuie considerate doar câteva exemple din multitudinea de situații cu care se confruntă o comisie de inventariere.

¹ Vezi Ion Florea, *Control financiar și expertize contabile*, ediția a II-a, Iași, 1986, pp. 149-150.

Astfel, uleiurile comestibile aflate în stoc la unitățile producătoare, în depozitele cu ridicata sau chiar în unitățile comerciale cu amănuntul și care sunt păstrate în vase necalibrate (cisterne, rezervoare etc.) se inventariază de regulă prin transvazarea în butoaie și cântărirea acestora. Dacă rezervoarele sau cisternele sunt calibrate, determinarea cantităților se face prin calcul volumetric, caz în care rezultatul va fi exprimat direct în litri. Dacă vasele nu sunt calibrate sau nu sunt pline și se recurge la transvazare-cântărire, devine obligatorie transformarea cantităților din kg în litri. Pentru aceasta se vor utiliza coeficienți de transformare, care pot fi diferiți, în funcție de sezon sau de anotimp. În cazul nostru, pentru uleiurile comestibile, este general admis faptul că $1\text{ kg} = 1,111$ litri în perioada de vară (1 aprilie - 31 octombrie) și $1\text{ kg} = 1,099$ litri în perioada de iarnă (1 noiembrie - 31 martie).

La inventarierea uleiurilor, a produselor petroliere sau a altor lichide cu densitate subunitară trebuie avut în vedere și un alt aspect. Comisia de inventariere are obligația să verifice dacă conținutul vaselor (îndeosebi al celor litrate ori calibrate, care nu necesită transvazare) este același până la fund, lucru care se realizează prin scoaterea de probe cu ajutorul sondelor.

Într-o manieră asemănătoare se procedează și în cazul altor lichide, cum sunt vinurile, țuica și rachiurile naturale vărsate, aflate în depozite sau în unități de alimentație publică și pentru care nu se pune problema diferențelor de densitate. Când acestea se găsesc în vase litrate atestate de către organele de metrologie, comisia de inventariere va lua în calcul cantitatea înscrisă pe fiecare vas. Dacă vasele nu sunt pline (sau nu sunt litrate) se procedează la cântărirea “bruto per neto” și stabilirea tarei acestora. În cazuri excepționale (când cântărirea nu este posibilă și numai pentru cantități relativ mici) se poate recurge la măsurarea efectivă a stocurilor cu ajutorul măsurilor litrate și (evident) marcate, de 5, 10, 15 sau 20 litri. Se precizează și faptul că pentru băuturile inventariate comisia are obligația să stabilească sau să verifice tăria alcoolică, lucru care se realizează prin analize de laborator și prin confruntarea rezultatelor cu documentele de livrare primite de la furnizori.

Probele de laborator sunt necesare și pentru alte mărfuri alimentare, îndeosebi pentru cele care prezintă indicii de alterare sau cele care pot fi ușor denaturate ori diluate. În asemenea situații se aplică regula generală potrivit căreia ori de câte ori comisiile de inventariere ridică probe pentru analize de laborator, acestea se prelevă în dublu exemplar, lăsându-se la gestiunea verificată (în păstrarea gestionarului) o contraprobă sigilată, operațiune care se consemnează într-un proces-verbal distinct.

O mare atenție trebuie acordată mărfurilor care au termene de garanție, iar în ultimul timp asemenea situații sunt tot mai frecvente și rigorile sunt în continuă creștere. Pentru acestea, comisiile de inventariere au obligația să menționeze în liste produsele al căror termen de garanție a expirat, precum și cele aflate la limita acestui termen.

Tehnici specifice de inventariere se utilizează și în cazul altor mărfuri din gestiunile comerciale sau chiar de altă natură. Avem în vedere, de pildă, necesitatea inventarierii pe loturi. Astfel, este cunoscut faptul că brânzeturile în saramură înregistrează o creștere în greutate atunci când sunt păstrate în instalații frigorifice. De aceea ele se inventariază separat de cele păstrate la temperatura mediului ambiant pentru a se putea aplica coeficienții de corecție. De asemenea, inventarierea pe loturi este obligatorie atunci când cotele de pierderi naturale (de perisabilități) sunt stabilite în funcție de termenele ori duratele de păstrare sau depozitare. Este, de exemplu, cazul citricelor și altor produse exotice.

Am anticipat mai sus că în alte cazuri tehnicile de inventariere pot fi influențate de mărimea stocurilor. Astfel, la depozitele de combustibili solizj, dacă stocurile sunt mai mici de 50 tone ele se inventariază prin cântărire, iar atunci când stocurile scriptice depășesc această limită, determinarea cantităților se poate face prin măsurare-cubaj. Stabilirea stocurilor prin cubare se poate face și în cazul unor produse sau mărfuri de masă, cum sunt cimentul, ipsosul, varul etc., aflate în vrac.

La rândul lor, mărfurile ambalate în saci egalizați (făină, zahăr, ciment) pot fi inventariate prin numărarea sacilor, cu condiția ca

aceștia să nu prezinte urme de deteriorare sau violare. În aceste cazuri, în listele de inventariere se va înscrie numărul sacilor și greutatea egalizată pe sac, iar apoi cantitatea în Kg. Dacă sacii sunt confecționați din materiale textile, devine obligatorie verificarea conținutului prin sondaj. De asemenea, este obligatorie verificarea (măcar prin sondaj) a conținutului real și dacă ambalajele sunt intacte, atunci când mărfurile sau produsele sunt depozitate în stive, formate din saci, lăzi, cutii, navete. Oricum, în toate cazurile stivele trebuie desfăcute pentru stabilirea exactă a cantităților efective în gestiune.

E. Inventarierea mijloacelor bănești și a celorlalte valori gestionate în casierie

O primă particularitate care operează în acest caz este dată de periodicitatea operațiunilor. Potrivit normelor în vigoare, gestiunea casei se verifică inopinat, cel puțin o dată pe lună, de către conducătorul compartimentului financiar-contabil, de înlocuitorul legal sau de drept al acestuia sau de o altă persoană desemnată în scris de conducerea unității. Gestiunea casei mai poate fi verificată de organele proprii de control gestionar, de organele bancare și cele de inspecție ale Ministerului Finanțelor, cu precizarea că acestea urmăresc cu prioritate respectarea disciplinei de casă (respectiv a normelor de efectuare a încasărilor și plăților în numerar), a limitei soldului de casă, a condițiilor și termenelor de depunere a numerarului la bănci. În cazul particular al societăților comerciale care au cenzori, inspecția lunară a casei se face de către aceștia, care vor urmări existența titlurilor și a valorilor ce aparțin întreprinderii, dar și pe cele ce sunt proprietatea terților (aflate în gaj, cauțiune sau depozit). La organizațiile cooperatiste, profesionale sau de altă natură controlul casieriei cade în sarcina comisiilor de revizie sau de cenzori proprii care, așa cum am convenit anterior, nu se identifică nici cu revizorii contabili și nici cu cenzorii societăților comerciale.

O altă particularitate este aceea că revizia casei nu se poate limita la stabilirea integrității numerarului și a celorlalte valori, aceasta trebuind să fie extinsă și asupra respectării disciplinei de

casă. Ca tehnică de realizare, controlul inopinat al casieriei se va concretiza printr-un proces-verbal și prin semnarea registrului de casă pe fila cu înregistrările din ziua controlului. Rezultatele inventarierii se vor stabili pe baza datelor înscrise în monetarul casei și în listele de inventariere care consemnează celelalte valori din casierie. Valorile efectiv inventariate se compară cu soldurile scriptice din evidența operativă a casierului (respectiv registrul de casă) și cu cele de contabilitate (fișele conturilor 531 Casa și 532 Alte valori). Se impune și precizarea că, potrivit normelor în vigoare (Ordinul MF nr. 2388 din 15 decembrie 1995), în cazul inventarierilor prilejuate de închiderea exercițiului financiar, disponibilitățile în lei și în valută din casieriile unităților se inventariază în ultima zi lucrătoare din an, după înregistrarea tuturor operațiunilor de încasări și plăți care privesc exercițiul respectiv.

În cazul unor neconcordanțe între valorile efectiv inventariate și cele înregistrate în evidența operativă a casierului sau în contabilitate, se trece obligatoriu la verificarea analitică a documentelor de încasări și plăți pentru a se identifica eventualele erori de înregistrare. În final, plusurile sau lipsurile efective de inventar se menționează în procesul-verbal cu indicarea cauzelor care le-au generat și a eventualilor vinovați. Pentru abaterile de la disciplina de casă vor fi propuse sau aplicate sancțiuni disciplinare ori administrative, iar pentru lipsurile de numerar sau alte valori se vor adopta măsurile legale de recuperare, putându-se sesiza concomitent (atunci când este cazul) și organele de cercetare sau de urmărire penală.

Controlul integrității mijloacelor bănești dintr-o unitate patrimonială nu poate fi limitat la inventarierea gestiunii casei. El trebuie să vizeze și sumele încredințate în diverse scopuri unei persoane împuternicite sau titularilor de avansuri. Cu alte cuvinte, organul de control însărcinat cu această misiune are obligația să verifice existența faptică a numerarului aflat asupra mandatarilor, achizitorilor, încasatorilor, casierilor plători etc. Evident, existența acestui numerar se verifică numai în concordanță cu valorile efectiv achiziționate, plătite sau acontate, precum și cu datele din documentele ce reflectă asemenea operațiuni de încasări, plăți, mandat,

achiziții, avansuri etc. Ca principiu, se vor avea în vedere legalitatea respectivelor documente și respectarea termenelor de decontare a sumelor încasate de la terți ori preluate din casierie pentru diverse plăți.

Pe de altă parte, atunci când casierul sau alte persoane din unitate îndeplinesc sarcini complementare (cum ar fi, de pildă, efectuarea unor rețineri în afara statelor de salarii, încasarea cotizațiilor pentru diverse organizații etc.) comisiile de inventariere (sau alte organe de control gestionar) vor verifica existența și integritatea sumelor reținute sau încasate și concordanța acestora cu reținerile și încasările efective, precum și vărsarea lor integrală și la timp către persoanele, unitățile sau organisme îndreptățite a le încasa. Nu va fi omisă problema legalității unor asemenea operațiuni.

Din cele de mai sus desprindem concluzia că, la nivelul unităților patrimoniale, controlul integrității mijloacelor bănești și a celorlalte valori gestionate în casierie este în primul rând un control faptic, bazat pe inventariere. Acest lucru nu exclude, ba chiar presupune, îmbinarea lui cu verificarea documentară, în scopul stabilirii corespondenței soldurilor și a legalității operațiunilor de trezorerie.

F. Inventarierea disponibilităților

din conturile la bănci și a decontărilor cu terții

Este evident faptul că principala particularitate în situația de față derivă din aceea că inventarierea acestor elemente patrimoniale nu se poate face direct, după regula generală a constatărilor factice. În consecință, ele se stabilesc și se preiau în inventar pe baza documentelor care le consemnează. Mai exact spus, disponibilitățile efective (soldurile debitoare ale conturilor curente), acreditivele, mijloacele bănești în decontare, ca și decontările cu bugetul statului, cu bugetul asigurărilor sociale etc. se inventariază printr-o minuțioasă verificare a soldurilor din conturile respective și, eventual, prin confruntarea acestora cu alte documente externe. Astfel, pentru disponibilități, împrumuturile prin conturile curente și pentru operațiunile bancare vom folosi ca elemente de comparație extrasele de cont, actele de virare la trezorerie, ordinele de plată

etc. Este important de precizat faptul că extrasele de cont din ziua de 31 decembrie remise de unitățile bancare clienților lor vor purta în mod obligatoriu ștampila oficială a băncii.

De asemenea, pentru stabilirea cât mai exactă a drepturilor de creanță și a obligațiilor reciproce se procedează la un schimb de extrase sau de punctaje cu furnizorii, clienții și cu ceilalți debitori sau creditori ai unității. Evident, asemenea extrase vizează în primul rând pozițiile referitoare la obligațiile și creanțele neachitate până la data inventarierii, dar nu trebuie excluse nici situațiile în care se cere confirmarea rulajelor pentru o anumită perioadă de timp. Potrivit uzanțelor, extrasele se vizează de către comisia de inventariere (care confirmă astfel realitatea soldurilor de datorii sau creanțe), după care se trimit unităților economice partenere; acestea, la rândul lor, au obligația ca, în termen de 5 zile de la primire, să confirme soldul sau să comunice în scris obiecțiunile lor. Neconfirmarea în termen echivalează cu recunoașterea tacită a exactității soldurilor și în consecință acestea sunt inventariate ca atare. Normele noastre actuale¹ aduc un plus de precizie în acest domeniu, introducând un model obligatoriu pentru extrasele de cont (model 14-6-3) prin care se confirmă debitele existente, la data inventarierii, la sfârșit de an. Așa cum am subliniat și într-un paragraf anterior, pentru creanțele cu o vechime mai mare de 6 luni, confirmarea soldurilor se face în mod obligatoriu pe bază de adresă cu confirmare de primire. De data aceasta, nerespectarea procedurii de mai sus sau refuzul de confirmare constituie abateri care se sancționează în conformitate cu prevederile legale. Se menționează și faptul că eventualele diferențe constatate cu ocazia confruntărilor directe trebuie soluționate pe cale legală înainte de întocmirea bilanțului contabil. Dacă totuși unele divergențe în raporturile cu terții se mențin, respectivele creanțe sau datorii se înregistrează la valoarea lor scriptică, chiar dacă s-au deschis acțiuni judiciare sau cereri de recurs.

¹ Vezi Ordinul MF nr. 2388/15.XII.1995, prin care se aprobă Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului, pct. 17.

În cazul unor debitori sau creditori persoane fizice, comisia de inventariere are obligația să stabilească data apariției datoriilor în cont, realitatea acestora, măsurile ce s-au luat pentru încasarea sau achitarea lor și îndeosebi persoanele vinovate de nedecontarea la timp sau pentru depășirea termenelor de prescripție a sumelor în cauză.

Rezultatul inventarierii decontărilor se consemnează într-un proces-verbal distinct. Pentru debitele neconfirmate, incerte sau în litigiu, la procesul-verbal de inventariere a decontărilor se anexează note cu explicații amănunțite privind identitatea debitorilor, proveniența și vechimea sumelor, mărimea acestora și documentele justificative care le reflectă. De asemenea, pentru sumele datorate de unitate și prescrise (care nu mai pot fi urmărite de creditori) se întocmesc formele legale, în vederea scoaterii acestora din patrimoniu. Dat fiind că aceste sume se contabilizează diferit la unitățile de stat față de cele cu capital privat, comisiile de inventariere sau cei însărcinați cu valorificarea inventarului vor urmări și modul de înregistrare a diferitelor sume în contabilitatea financiară.

G. Inventarierea formularelor cu regim special

Deși nu reprezintă valori propriu-zise și nici imprimate cu valoare nominală, documentele cu regim special îndeplinesc un rol important în administrarea corectă a patrimoniului public și privat și, în consecință, ele sunt supuse unor restricții severe în ceea ce privește gestionarea, utilizarea, evidența și controlul lor.

Potrivit nomenclatorului cadru, în categoria formularelor cu regim special se cuprind în primul rând unele documente de uz general, folosite în toate unitățile patrimoniale din întreaga economie, cum ar fi, de exemplu, chitanțele, recipisele și alte documente de încasare în numerar, cecuri și alte instrumente de plată, contracte pentru vânzări cu plata în rate, avize de însoțire și alte documente de livrare, facturi, foi de parcurs, buletine de analiză, cupoane și bonuri de masă, borderouri de achiziții și altele similare. Se adaugă acestora unele formulare specifice, utilizate numai de anumite categorii de unități, cum ar fi cele din turism, prestări de servicii, cultură și artă etc.

La nivelul fiecărei unități patrimoniale răspunderea pentru organizarea gestionării, folosirii și evidenței formularelor cu regim special revine administratului (indiferent care este titulatura oficială a conducătorului de unitate) și conducătorului compartimentului financiar-contabil, iar controlul acestei activități se realizează în principal în cadrul atribuțiilor de control ierarhizat.

Importanța acestor documente impune printre altele o evidență strictă a lor (care se va ține cu ajutorul unor fișe de magazie speciale cod 14-3-8/b), precum și un riguros control contabil asupra stocurilor de formulare, lucru care se realizează prin urmărirea permanentă a rulajelor și mai ales prin inventarierea lor periodică. Pentru a se putea stabili cu mai multă ușurință integritatea formularelor cu regim special, acestea se înscriu în listele de inventariere în ordinea codurilor, cu indicarea seriei (dacă documentele sunt înseriate) și a numerelor de ordine (de la ..., până la...).

Pe de altă parte, gestiunea magaziei și evidența compartimentelor ce utilizează asemenea documente se verifică obligatoriu, ori de câte ori se semnalează pierderea sau lipsa unor formulare cu regim special, împrejurare care impune în mod necondiționat determinarea cauzelor, stabilirea persoanelor vinovate și a răspunderilor ce revin acestora, dar și a eventualelor consecințe pe care le-ar putea avea utilizarea necontrolată a respectivelor formulare de către alte persoane fizice sau juridice.

H. Particularități ale inventarierii în instituțiile publice

Normele generale de inventariere a patrimoniului se aplică și organismelor din administrația de stat (ministere, departamente, alte organe centrale, prefecturi, primării), precum și instituțiilor publice de subordonare centrală sau locală, cu următoarele precizări¹:

a) Ordonatorii de credite din domeniile sănătății, învățământului, culturii etc., ale căror cheltuieli sunt finanțate numai parțial de la bugetul statului și parțial din alte bugete (respectiv, din bu-

¹ Vezi Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului, aprobate prin Ordinul MF nr. 2388/1995, pct. 49-51.

getele colectivităților locale), cu ocazia inventarierii patrimoniului vor întocmi liste de inventariere distincte pentru bunurile (materiale și eventual obiecte de inventar) provenite din finanțarea de la bugetele locale; un exemplar din aceste liste se trimite și ordonatorului de credite care le-a finanțat (respectiv consiliului local) pentru a putea fi avute în vedere la stabilirea finanțării pentru perioadele viitoare;

b) Valoarea materialelor aflate în stoc, la finele anului, la unitățile subordonate care nu au organe proprii de contabilitate (și înregistrate deja pe cheltuieli) se va evidenția în contabilitatea ordonatorului de credite, pe baza listelor de inventariere, prin diminuarea cheltuielilor și majorarea valorii stocurilor de materiale; la începutul exercițiului următor operațiunea se stornează (prin debitarea contului de cheltuieli și creditarea contului de materiale corespunzător); în același mod se procedează și cu valoarea stocurilor materiale aflate în secțiile, laboratoarele sau atelierele instituțiilor publice, stocuri care au statutul de "eliberate din magazie, dar neconsumate încă".

c) Bunurile reprezentând patrimoniul public și privat al statului, aflate în administrarea instituțiilor publice se inventariază separat și se înscriu în liste distincte;

d) În cazul instituțiilor publice, comisia de inventariere este unică, ea având ca atribuții atât inventarierea patrimoniului propriu administrat direct de către respectivele instituții, cât și inventarierea patrimoniului instituțiilor subordonate care nu au personalitate juridică și organe proprii de contabilitate (școli generale, circumscripții sanitare și veterinare, dispensare comunale etc.); în asemenea situații, din comisia de inventariere va face parte obligatoriu și câte un reprezentant al respectivelor instituții subordonate;

e) Ca regulă generală, bunurile aflate în administrarea instituțiilor publice se inventariază anual; fac excepție clădirile, construcțiile speciale și celelalte bunuri aflate în gestiunea misiunilor diplomatice și a oficiilor consulare, care se inventariază o dată la 3 ani;

f) În funcție de specificul activității unor unități, ministerele și alte organe centrale ale administrației de stat pot elabora norme

proprii privind inventarierea unor bunuri materiale cu caracter particular, cum sunt: bunurile de patrimoniu, cele culturale și artistice (inclusiv fondul de carte); valorile de muzeu; recuzita instituțiilor artistice de spectacole; bunurile de valoare (tablouri, cristaluri, argintării, obiecte ce conțin metale sau pietre prețioase); evident, asemenea norme elaborate, în cazul de față, de Ministerul Culturii trebuie să fie avizate de Ministerul Finanțelor. Bunurile inventariate la instituțiile publice se evaluează și se înscriu în listele de inventariere la valoarea lor de înregistrare sau contabilă. În schimb, lipsurile constate la inventar se vor recupera de la persoanele vinovate la valoarea de înlocuire. De asemenea, bunurile constatate plus la inventariere se evaluează și se înregistrează în liste și în contabilitate la costuri de achiziție al acestora sau al unor bunuri similare;

h) Ca excepție de la regulile generale fixate prin Legea contabilității nr. 82/1991, în cazul instituțiilor publice nu este aplicabil principiul prudenței, motiv pentru care deprecierile constatate la inventariere și consemnate în procesele-verbale aferente nu fac obiectul constituirii de provizioane. De asemenea, fiind vorba de unități ce administrează bunuri din patrimoniul public, pentru orice lipsuri, sustrageri sau alte pagube produse prin fapte ce constituie infracțiuni, ordonatorii de credite au obligația legală de a sesiza organele de urmărire penală la termenele și în condițiile stabilite de lege;

i) În sfârșit, unitățile aparținând Ministerului Apărării Naționale, Ministerului de Interne și alte instituții cu caracter special (prevăzute ca atare prin lege) efectuează inventarierea patrimoniului pe bază de norme proprii, avizate de Ministerul Finanțelor. Fac excepție regiile autonome și alte unități economice din subordinea acestor ministere, care vor aplica normele de uz general.

I. Particularități ale inventarierilor de predare-primire a gestiunilor

Spre deosebire de inventarierea de sfârșit de an și mai ales față de inventarierea de control (prin care unitățile persoane juridice își verifică starea și integritatea patrimoniului lor), inventarierea de predare-primire a gestiunilor (care sunt obligatorii în toate cazurile speciale generate de înlocuirea gestionarilor) prezintă unele

particularități, atât sub aspectul organizării lor, cât și sub aspectul tehnicii de realizare. De altfel, și baza juridică a acestor inventarieri este diferită¹.

Ca regulă generală, predarea și respectiv primirea unei gestiuni se face între gestionarul care predă și cel mare primește, în baza dispoziției scrise a conducerii unității. La operațiunea de predare-primire trebuie să participe un reprezentant al compartimentului de care ține gestiunea și un delegat al serviciului financiar-contabil. Aceștia și eventual alte persoane (cunoscători ai bunurilor inventariate, specialiști în materie de prețuri și evaluare) formează comisia de inventariere, al cărui rol principal este de a da îndrumările necesare, de a controla și certifica exactitatea datelor înscrise în actele oficiale de predare-primire a gestiunii.

Prin urmare, operațiunea de predare-primire a unei gestiuni se realizează numai prin inventarierea totală a bunurilor și a celorlalte valori din gestiune, iar documentele întocmite (listele și procesul-verbal) se semnează obligatoriu de cei doi gestionari și de persoanele delegate să participe la lucrări. În cazurile în care nu se execută o inventariere efectivă și nu se întocmește proces-verbal, cei doi gestionari sunt obligați prin lege să refuze predarea și respectiv preluarea acelei gestiuni.

Din cele de mai sus desprindem concluzia că principalii răspunzători de mersul operațiunii de predare-primire sunt gestionarii în cauză, aceștia fiind primii interesați să predea și să preia o gestiune reală. Dar, importante responsabilități revin și comisiei de inventariere care trebuie să înlăture posibilitatea unor neînțelegeri și mai ales a unor litigii viitoare. Trebuie avut în vedere și faptul că un asemenea inventar nu va mai putea fi reconstituit niciodată.

¹ La începutul acestui paragraf am convenit că baza juridică a operațiunilor de inventariere o reprezintă, în principal, prevederile din Legea contabilității, regulamentul de aplicare a legii și normele aprobate prin Ordinul MF 2388/1995. Dar, în cazul particular al inventarierilor de predare-primire a gestiunilor trebuie respectate mai întâi prevederile din H.G. nr. 2230/1969 privind gestiunea bunurilor materiale ale organizațiilor, art. 1-4.

Alte particularități intervin în întocmirea documentelor inventarierilor de predare-primire a gestiunilor. În acest caz, listele de inventariere se completează în cinci exemplare, dintre care trei de către comisie și câte unul de către fiecare gestionar. Originalul comisiei și cele două liste ale gestionarilor vor rămâne la dosarul de predare-primire a gestiunii (care se păstrează în arhiva unității), iar cele două copii ale comisiei se distribuie celor doi gestionari, imediat după terminarea inventarierii faptice și efectuarea confruntărilor reciproce.

4.3.7. Stabilirea rezultatelor inventarierii

Inventarierea periodică a patrimoniului din unități (indiferent de tipul sau de nivelul acestora) este o acțiune complexă care trebuie să conducă în final la stabilirea situației reale și efective a gestiunilor de valori materiale și bănești, dar și a celorlalte elemente de patrimoniu, atât din punct de vedere cantitativ și valoric (respectiv al integrității lor), cât și din punct de vedere calitativ (aspect ce poate influența valoarea lor actuală). Prin urmare, stabilirea rezultatelor inventarierii (îndeosebi ale inventarierilor anuale care preced întocmirea bilanțului contabil) constă de fapt și de drept în determinarea plusurilor și a minusurilor de inventar, precum și a deprecierilor suferite de anumite elemente patrimoniale. Dar, această operațiune complexă trebuie precedată de o suită de alte operațiuni, cum ar fi, de exemplu, înscrierea, verificarea și certificarea prețurilor unitare, calculul valorilor, totalizarea listelor de inventar și confruntarea totalurilor pe pagini, întocmirea unor recapitulații ale listelor de inventariere.

O problemă deosebită cu care se confruntă comisiile în stabilirea rezultatelor inventarierii o constituie evaluarea elementelor patrimoniale inventariate. Conform Regulamentului de aplicare a legii contabilității, elementele patrimoniale se evaluează la inventariere la valoarea lor actuală sau de utilitate, denumită generic valoare de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului în unitate și prețul pieței (pct. 19, lit. b). În legătură cu aceste aspecte sunt necesare câteva precizări.

În cazul stocurilor, evaluarea acestora în inventar presupune obligatoriu respectarea principiului permanenței metodelor. Asta înseamnă că metodele utilizate în contabilitatea financiară și în

cea de gestiune nu pot fi schimbate în cursul exercițiului și nici înainte de închiderea acestuia. Dacă din motive temeinice unitatea hotărăște să schimbe metodele sau regulile de evaluare la trecerea dintr-un exercițiu în altul, aceasta se va face numai după inventarierea generală a patrimoniului.

Pe de altă parte, valorile materiale de natura stocurilor se evaluează la valoarea lor actuală numai dacă există deprecieri efective. Dacă valoarea din momentul inventarierii este mai mare decât valoarea contabilă, plusurile de valoare nu se iau în considerare și nu vor fi cuprinse în inventar. De altfel, potrivit principiului prudenței, în contabilitate nu este admisă în nici un fel supraevaluarea activelor și a veniturilor, dar nici subevaluarea pasivelor sau a cheltuielilor.

În egală măsură, comisiile de inventariere și apoi compartimentul financiar-contabil vor trebui să țină cont de natura depreciilor constatate. Dacă depreciile de stocuri sunt numai relative (probabile ori posibil reversibile), întreprinderea va constitui provizioane pentru deprecieri care să reflecte situația reală existentă, indiferent de starea economică a unității și chiar dacă aceste provizioane nu vor fi recunoscute din punct de vedere fiscal (vor fi considerate nedeductibile). Dacă, în schimb, depreciile de stocuri sunt definitive (adică certe și ireversibile), contravaloarea acestora va fi trecută pe cheltuieli și eventual imputată celor vinovați.

În ce privește creanțele și datoriile, potrivit normelor în vigoare, evaluarea acestora la inventariere se face de regulă la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată, constituindu-se, după caz, provizioane pentru deprecierea creanțelor, provizioane pentru creșterea datoriilor, provizioane pentru sumele aflate în litigiu. Dacă creanțele și datoriile sunt exprimate în devize, evaluarea acestora se va face la cursul de schimb valutar din ultima zi lucrătoare a exercițiului. Eventualele diferențe dintre acest curs și valoarea contabilă a datoriilor și creanțelor, reprezentând pierderi sau câștiguri latente, se vor evidenția în contabilitate cu ajutorul conturilor de diferențe de conversie (activ sau pasiv). Dacă diferențele de conversie sunt nefavorabile (de activ), ele vor forma obiectul unui provizion pentru pierderi din schimb valutar.

Evaluarea în inventar a imobilizărilor corporale și necorporale (evident, a celor care sunt amortizabile) se face la valoarea rămasă neamortizată. Fac excepție imobilizările constatate ca fiind depreciate, care se vor evalua la valoarea lor actuală, stabilită în funcție de starea lor fizică, de prețul pieței și de utilitatea în unitate. În cazul mijloacelor fixe, corectarea valorii contabile și aducerea ei la nivelul valorii de inventar înscrisă în listele de inventariere se face prin înregistrarea unei amortizări excepționale (dacă deprecierea este definitivă și ireversibilă) sau prin constituirea unor provizioane (în cazurile în care deprecierea sunt relative sau posibil reversibile). Dintre cauzele mai frecvente ce conduc la deprecierea mijloacelor fixe, putem enumera apariția unei uzuri morale de care nu s-a ținut cont la amortizarea curentă, lipsa de utilitate temporară și eventuala trecere în conservare, alte asemenea situații care determină o evaluare actuală mai scăzută decât valoarea înregistrată în contabilitate.

În ce privește titlurile deținute de unitate, atât cele de natura imobilizărilor financiare (titluri de participare, titluri imobilizate ale activității de portofoliu, alte titluri imobilizate), cât și valorile mobiliare de plasament (gestionate de trezorerie), acestea se evaluează la inventarierea anuală în mod diferit, după cum urmează:

- cele cotate la bursă se evaluează la valoarea de cotare din ziua de 31 decembrie a exercițiului;
- cele necotate la bursă se evaluează la valoarea lor probabilă de vânzare.

Se menționează și faptul că aceste titluri de valoare se inventariază și se evaluează cu respectarea principiului prudenței. Asta înseamnă că, atunci când se apreciază că valoarea de vânzare este superioară valorii contabile, în listele de inventariere se înscrie valoarea din contabilitate. În cazurile în care se constată deprecieri determinate de rezultatele necorespunzătoare obținute de unitățile care au emis titlurile (situație ce conduce la scăderea valorii probabile de vânzare a acțiunilor sau altor titluri), acestea se evaluează în listele de inventariere la valoarea lor actuală, iar pentru diferențe se constituie provizioanele aferente.

În cazul particular al gestiunilor comerciale, stabilirea rezultatelor inventarierii trebuie precedată de verificarea tuturor operațiunilor de intrare și ieșire a mărfurilor, precum și a calculelor și totalizărilor din contabilitate (operațiuni pe baza cărora au fost determinate stocurile și soldurile scriptice). Alte asemenea operațiuni preliminare pot fi impuse de particularitățile unor gestiuni. În comerțul cu produse alimentare, de pildă, revizorii de gestiuni sau comisiile de inventariere au obligația să stabilească influența prețului de vânzare al materialelor de ambalat (hârtie, pungi etc.), inclusiv calculul de scădere a normei de consum pentru uzul gospodăresc din materialele respective.

Sub aspectul tehnicii de realizare, stabilirea rezultatelor inventarierii se face în mod diferit, în funcție de modalitatea organizării contabilității de gestiune a valorilor inventariate. Astfel, la unitățile comerciale cu amănuntul, dar și în cazul altor gestiuni care țin evidența analitică a mărfurilor, a ambalajelor ori a altor valori materiale după metoda global-valorică, situația definitivă a gestiunii se stabilește direct în finalul listelor de inventariere cod 14-3-12/a și numai pe total gestiune. Se compară, în acest scop, soldurile scriptice globale din contabilitate cu totalul general al valorilor inventariate (soldul faptic, care conține și influența eventualelor deprecieri). Dacă diferențele sunt negative, revizorul de gestiuni sau comisia de inventariere va lua în calcul eventualele norme legale de scăzăminte normale (perisabilitățile) și de risc comercial la vânzare, dar numai în limita lipsurilor efective.

La gestiunile cu evidență cantitativ-valorică, stabilirea rezultatelor inventarierii presupune, așa cum am mai precizat, întocmirea unor liste de inventariere centralizatoare (cod 14-3-12, care sunt în fapt situații comparative de gestiune) și care sunt un extras din listele model simplificat (cod 14-3-12/b), cuprinzând numai pozițiile sau sortimentele la care se înregistrează diferențe. Aceste liste centralizatoare vor folosi mai întâi pentru efectuarea compensărilor și pentru calculul perisabilităților, iar în final pentru determinarea plusurilor sau minusurilor nete, atât a celor cantitativ-

valorice, cât și a celor numai valorice¹. Rezultatele definitive ale inventarierii, după confirmarea lor de către compartimentul de contabilitate, se înscriu de către comisia de inventariere într-un proces-verbal, care va cuprinde (pe lângă datele obligatorii de identificare) și propuneri concrete pentru valorificarea inventarului, cum sunt:

- concluziile și opiniile comisiei de inventariere cu privire la cauzele plusurilor și ale minusurilor constatate, cu privire la eventualele persoane vinovate, precum și propuneri de măsuri în legătură cu acestea;

- volumul stocurilor depreciate, fără mișcare sau cu mișcare lentă, greu vandabile sau fără desfacere asigurată și propuneri de măsuri în vederea reintegrării acestora în circuitul economic;

- propuneri de scoatere din uz a obiectelor de inventar care și-au îndeplinit norma de folosință (cel mult trei ani) sau care nu mai corespund calitativ, precum și propuneri de casare sau declasare a altor stocuri;

- constatări cu privire la păstrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integrității bunurilor din gestiune, precum și alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate;

- pentru elementele patrimoniale la care s-au constatat deprecieri, pe baza listelor de inventariere întocmite distinct, comisia de inventariere va face propuneri privind constituirea de provizioane sau înregistrarea unor amortizări suplimentare (dacă deprecierea imobilizărilor este definitivă și ireversibilă), arătând totodată care sunt cauzele ce au determinat aceste deprecieri.

Propunerile cuprinse în procesul-verbal privind rezultatele inventarierii se prezintă, în termen de 3 zile de la încheierea operațiunilor, conducătorului sau administratorului unității patrimoniale. Acesta, cu avizul conducătorului compartimentului financiar-contabil și al compartimentului juridic, va decide (în

¹ Asupra acestor aspecte vom reveni cu detalii, într-un context mai larg, atunci când ne vom ocupa de stabilirea pagubelor provocate avutului public sau privat.

termen de cel mult 5 zile) asupra modului de soluționare a propunerilor făcute de către comisia de inventariere, cu respectarea prevederilor legale în vigoare.

Pe de altă parte, în cazul inventarierilor de sfârșit de exercițiu, datele conținute în documentele de inventariere se vor prelua în Registrul-inventar, care este un document contabil obligatoriu (cod 14-1-2). Potrivit legislației noastre contabile¹, în Registrul-inventar se înscriu, la sfârșitul fiecărui an, într-o formă sintetică recapitulativă, toate elementele patrimoniale de activ și de pasiv inventariate de unități (grupate în funcție de natura lor, în conformitate cu conținutul fiecăruia dintre posturile bilanțului contabil), pe baza listelor de inventariere centralizatoare și a proceselor-verbale privind rezultatele inventarierii, care trebuie să justifice mărimea tuturor posturilor din bilanț.

În sfârșit, în cazul constatării unor lipsuri în gestiuni imputabile, conducerile de unități sau administratorii vor lua măsuri pentru recuperarea acestora, la valoarea lor de înlocuire. Dar asupra acestui aspect vom reveni într-un alt context.

4.3.8. Alte considerațiuni privind inventarierea patrimoniului

Inventarierea periodică a patrimoniului din cadrul agenților economici și a altor unități patrimoniale reprezintă, prin sine însăși, o importantă activitate de control gestionar. În același timp, inventarierea poate forma (la rândul său) obiectul altor acțiuni de verificare, efectuate concomitent sau ulterior de către alte categorii de organe, cum sunt cele de conducere / administrație sau cele specializate de control financiar ale statului sau ale organismelor din structurile superioare.

Evident, în cadrul acestor acțiuni se urmăresc cu precădere aspectele organizatorice și metodologice, precum și respectarea normelor legale ce reglementează operațiunile de inventariere, stabilirea și valorificarea rezultatelor și înregistrarea acestora în contabilitate.

¹ Vezi Legea contabilității nr. 82/1991, art. 20 și 21; Regulamentul de aplicare a legii contabilității, aprobat prin H.G.R. nr. 704/1993, pct. 115.

Astfel, de exemplu, controlul gestionar anual de fond, exercitat de către organele de control financiar de gestiune din ierarhiile imediat superioare, poate include între obiectivele sale “modul de efectuare a inventarierilor periodice, regularizarea și valorificarea diferențelor constatate”. Se verifică, în acest cadru, modul de constituire și componența comisiilor de inventariere, respectarea termenelor prevăzute de lege pentru inventarierea diferitelor categorii de elemente patrimoniale, efectuarea inventarierilor impuse de cazurile sau situațiile speciale, modul de evaluare a valorilor inventariate și apoi de stabilire și de înregistrare a eventualelor diferențe, legalitatea și eficiența măsurilor adoptate de unitate pentru recuperarea pagubelor suferite.

Sarcini oarecum similare revin cenzorilor din societățile comerciale și altor auditori care verifică și certifică bilanțurile contabile anuale și care au obligația expresă să se pronunțe în rapoartele lor asupra modului de efectuare a inventarierii patrimoniului.

Alte asemenea verificări sunt cele cu caracter inopinat. La inventarierea în curs de desfășurare, organele de conducere sau specializate de control pot urmări, în cadrul unor acțiuni de supra-control, modul concret de efectuare a inventarierii, iar la operațiunile recent terminate se poate verifica prin sondaj exactitatea datelor înscrise în listele de inventariere. Acțiunea poate fi corelată cu analiza metodelor utilizate de comisie pentru determinarea cantităților inventariate, pentru aprecierea stărilor calitative sau pentru evaluarea diferitelor categorii de bunuri, valori, creanțe, ori datorii.

4.4. Rolul controlului economic-financiar în apărarea și consolidarea patrimoniului public și privat

În contextul activităților deosebit de complexe care au ca scop și finalitate asigurarea integrității diferitelor patrimonii, organele de control economic-financiar și îndeosebi cele de control gestionar au și trebuie să aibă un rol foarte important. Prin natura muncii și responsabilităților lor, prin activitatea concretă pe care o desfășoară, prin cunoștințele lor de specialitate, ca și prin competențele care le sunt conferite de lege, organele de control pot să contribuie direct

și nemijlocit la apărarea și consolidarea avutului public și privat. Ele pot să aprecieze în mod realist corectitudinea administrării fiecărui patrimoniu, iar atunci când se produc încălcări ale normelor juridice sau prejudicii materiale trebuie să intervină cu măsuri energice de remediere a stărilor de lucruri negative.

Rolul organelor de control în buna administrare și în asigurarea integrității patrimoniului public și privat se manifestă îndeosebi în trei direcții principale:

- stabilirea pagubelor suferite de agenții economici și de alte unități patrimoniale;
- stabilirea răspunderilor pentru administrarea patrimoniului și pentru pagubele provocate de personalul cu funcții gestionare, de specialitate sau de conducere, ori de persoane din afara unității;
- stabilirea și controlul măsurilor de recuperare a pagubelor.

Se menționează și faptul că organele de control pot îndeplini direct asemenea atribuții sau ele verifică numai modul în care acestea au fost realizate de alți responsabili (conducerea unității, compartimentul financiar-contabil, compartimentul juridic). Vom detalia în cele ce urmează aceste probleme complexe.

4.4.1. Stabilirea pagubelor suferite de agenții economici sau de alte unități patrimoniale

În general, prin pagubă sau prejudiciu se înțelege orice pierdere suferită de o persoană juridică sau fizică (întreprinzător ori comerciant), indiferent dacă această pierdere are ca efect diminuarea activului sau ia forma majorărilor nejustificate ale pasivului. În practică, cele mai frecvente cazuri de păgubire a avutului public sau privat se produc prin micșorarea elementelor de activ, care pot reprezenta pierderi, sustrageri, deteriorări sau degradări de bunuri, efectuarea unor cheltuieli neeconomice, plăți nelegale ori nedatorate etc. Sunt însă și pagube care se produc prin majorarea pasivului, cum ar fi, de exemplu, contractarea unor angajamente ferme, dar care sunt nelegale ori dezavantajoase pentru unitate, care vor genera plăți obligatorii, atunci când ele devin exigibile.

Stabilirea pagubelor provocate unităților patrimoniale este o operațiune destul de complexă, care are ca punct de plecare

constatarea prejudiciilor și consemnarea lor în documente oficiale (acte justificative), continuă cu evaluarea lipsurilor constatate și se încheie cu eventualele regularizări posibile și necesare (dintre care cele mai frecvente sunt compensarea minusurilor cu plusurile de inventar, calculul și acordarea scăzământelor normale, aprobarea scăderii din gestiuni a unor lipsuri neimputabile).

Evident, sarcinile organelor de control economic-financiar se extind asupra tuturor acestor aspecte, chiar dacă unele dintre ele reprezintă obligații directe ale altor persoane din unitate, astfel:

A. Constatarea pagubelor și consemnarea lor

Prejudiciile suferite de unitățile patrimoniale sunt de mai multe feluri, ele se constată în diverse împrejurări și pe căi diferite și trebuie consemnate obligatoriu, după cum urmează:

a) Vom începe cu prejudiciile deja cunoscute de noi, respectiv cu cele de natura lipsurilor în gestiuni. Am convenit anterior că acestea sunt puse în evidență cu ocazia inventarierii periodice a patrimoniului (inventarierea generală anuală, inventarieri inopinate de control a unor gestiuni, inventarieri de predare-primire a gestiunilor) și se găsesc consemnate în documentele specifice acestor operațiuni (liste de inventariere, procese-verbale privind rezultatele inventarierii etc.). Prin urmare, într-un asemenea caz, nu este nevoie de alte documente de consemnare. Reamintim faptul că, în cazul gestiunilor cu evidență global-valorică, rezultatele inventarierii se stabilesc în finalul listelor de inventar și sunt raportate apoi în procesul-verbal întocmit de comisie. La gestiunile cu evidență cantitativ-valorică, determinarea rezultatelor inventarierii se face cu ajutorul situațiilor comparative de gestiuni (liste de inventariere centralizatoare), de unde se preiau apoi (după efectuarea calculelor specifice) în procesul-verbal.

Se menționează și faptul că, în scopul soluționării corecte a lipsurilor de inventar, revizorii de gestiuni sau comisiile de inventariere vor lua gestionarilor note explicative complete, din care să rezulte caracterul lipsurilor, pierderilor, deprecierilor sau distrugerilor constatate și împrejurările producerii lor. Pe baza explicațiilor primite și a altor documente cercetate, organele de control

gestionar formulează concluzii și propun măsuri concrete în atenția conducerilor de unități, care urmează a fi adoptate în conformitate cu normele juridice în vigoare (regularizări, imputații și modul de înregistrare a lor în contabilitate). Decizia conducerii nu poate depăși 5 zile de la încheierea inventarierii.

b) În al doilea rând, vom avea în vedere prejudiciile de natura cheltuielilor neeconomice, angajamentelor nelegale ori păguboase, drepturilor necuvenite, plăților nedatorate etc., care se constată de regulă de către organele controlului gestionar de fond cu prilejul verificării anuale la care este supusă orice unitate din structurile ierarhizate. Așa cum am menționat în cadrul metodologiilor de exercitare a controlului, aceste prejudicii se găsesc consemnate în procesele verbale de control sau de verificare întocmite la terminarea controlului gestionar, în cadrul obiectivelor și secțiunilor specifice privind aprovizionările, producția și costurile, desfacerea, încasările și plățile, salarizarea, investițiile etc. Asta înseamnă că nici în acest caz nu trebuie întocmite alte documente oficiale de consemnare a pagubelor sau prejudiciilor.

c) În schimb, celelalte pagube suferite de unitățile patrimoniale necesită întocmirea de documente speciale care să facă dovada producerii lor. Avem în vedere prejudiciile de natura sustragerilor, degradărilor sau distrugerilor de bunuri, care prezintă mai multe trăsături distinctive. În primul rând, asemenea prejudicii au la bază fapte ilicite, care pot reprezenta fie încălcări ale obligațiilor de serviciu, fie delikte civile sau chiar infracțiuni. Vom vedea în paragrafele următoare că natura faptelor generatoare a prejudiciilor are o importanță deosebită, nu numai sub aspectul competențelor de constatare, dar și pentru modul de stabilire a răspunderii juridice ce revine vinovaților și chiar pentru determinarea cuantumului pagubei efective. În al doilea rând, aceste prejudicii care se produc accidental și neuniform în timp necesită operațiuni speciale de constatare. În funcție de natura lor și de împrejurările în care s-au produs asemenea pagube, competențele de constatare revin în principiu persoanelor cu funcții de conducere la diferite niveluri sau în diferite compartimente ale unității (în cadrul atribuțiilor de

control ierarhizat), organelor specializate de control financiar și gestionar, iar în unele cazuri organelor de urmărire sau de cercetare penală. În al treilea rând, pentru asemenea prejudicii nu există documente probatorii preconstituite, acestea trebuind a fi întocmite în momentul constatării pagubei. Cele mai uzuale astfel de documente sunt procesele-verbale de constatare, care vor conține în principal o descriere amănunțită a prejudiciului și o apreciere cât mai exactă a întinderii sale.

B. Evaluarea prejudiciilor

provocate avutului public sau privat

Pentru determinarea exactă a pagubelor suferite de agenții economici sau de alte unități patrimoniale, o însemnătate deosebită prezintă criteriile și modalitățile de evaluare a prejudiciilor efective, respectiv modul de transpunere a acestora în echivalent valoric. O asemenea operațiune trebuie să asigure nu numai acoperirea integrală a pierderilor suferite de unități (despăgubirea acestora), dar și o echitabilă dimensionare a sumelor ce urmează a fi recuperate de la cei vinovați (sume care trebuie să includă și elementele de descurajare a fenomenului de prejudiciere a patrimoniului public și privat). Pentru satisfacerea acestor exigențe, evaluarea pagubelor trebuie să respecte mai întâi două principii fundamentale, care trebuie cunoscute și recunoscute de toți cei implicați.

Astfel, un prim principiu instituie regula generală potrivit căreia, pagubele produse prin afectarea unor valori corporale se evaluează la valoarea reală a bunurilor și nu la prețurile sau valorile cu care acestea sunt înregistrate în sistemele de evidență contabile. Asta înseamnă că, în cazul imobilizărilor, de pildă, trebuie avute în vedere amortizările înregistrate, iar în cazul obiectelor de inventar, gradul efectiv de uzură. În cazul stocurilor cumpărate (materii prime, materiale consumabile, animale și păsări, ambalaje etc.), valoarea reală este echivalentă cu costul de achiziție (care, potrivit normelor contabile, este egal cu prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport și alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a bunului respectiv¹). La fel, valoarea reală a produselor din producția proprie

(produse finite, semifabricate, produse reziduale) se obține prin corectarea costurilor prestabilite din contabilitate cu diferențele favorabile sau nefavorabile determinate la sfârșitul perioadei de calcul. Probleme mai complexe pot interveni în cazul mărfurilor din unitățile comerciale. Potrivit actualului sistem contabil din România, mărfurile pot fi contabilizate la costul de achiziție (situația normală), dar pot fi evidențiate în contabilitate și la prețul de vânzare (cu sau fără taxa pe valoarea adăugată). În acest din urmă caz, valoarea reală a mărfurilor va fi reprezentată de prețul de cumpărare și cheltuielile de circulație deja efectuate și nu de prețul cu amănuntul din contabilitate.

Evident, valoarea reală la care ne-am referit mai sus privește în primul rând unitățile patrimoniale păgubite, reprezentând sumele cuvenite acestora pentru desdăunare. În ce privește sumele imputate celor vinovați, acestea se determină, așa cum vom vedea mai departe, după alte reguli.

Cel de-al doilea principiu vizează momentul de referință al evaluării. Astfel, ca regulă generală, din punct de vedere al timpului, evaluarea prejudiciilor se face la prețul sau valoarea bunurilor din momentul producerii pagubei și numai în cazurile particulare, când acest moment nu poate fi determinat cu exactitate, se vor lua în calcul prețurile sau valorile în vigoare la data constatării prejudiciului respectiv. Aplicarea acestui principiu privește tot valoarea de despăgubire a unităților prejudiciate și este operantă numai în situațiile de stabilitate monetară. În condițiile unei inflații accentuate devin posibile și necesare derogări de la acest principiu. De altfel, normele noastre actuale prevăd că "în cazul constatării unor lipsuri imputabile, administratorii vor lua măsura imputării acestora la valoarea lor de înlocuire²", care reprezintă în fapt costul de achiziție al bunului respectiv la data constatării pagubei, la care se adaugă T.V.A.

¹ Vezi Regulamentul de aplicare a legii contabilității, aprobat prin HGR nr. 704/1993, pct.19.

² Vezi Norme privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului aprobate prin Ordinul MF nr. 2388/1995, pct. 45.

aferentă și toate cheltuielile accesorii pentru punerea lui în stare de utilitate. În practică, însă, lucrurile sunt mai complexe și ele trebuie analizate sub toate aspectele lor.

Astfel, pentru stabilirea sumelor de recuperat de la cei vinovați, evaluarea pagubelor trebuie să țină cont de două importante distincții, după cum urmează:

◆ Mai întâi trebuie făcută o distincție clară între pagubele produse de salariații unităților în care aceștia sunt angajați și în legătură cu sarcinile sau atribuțiile lor de serviciu (în care caz răspunderea se stabilește potrivit Codului Muncii) și pagubele produse de alte persoane, prin fapte ce constituie delikte civile sau infracțiuni (pentru care răspunderea se stabilește potrivit Codului Civil și Codului Penal);

◆ Pe de altă parte, trebuie făcută distincție între pagubele care constau în lipsa, dispariția sau distrugerea totală a unor bunuri (când nu mai rămâne nimic de valorificat) și pagubele ce au ca efect deteriorarea, degradarea ori distrugerea parțială a bunurilor.

În aceste condiții, la evaluarea pagubelor provocate agenților economici sau altor unități patrimoniale trebuie să le țină cont de felul răspunderii, natura bunurilor sau valorilor și forma pe care o îmbracă prejudiciul cauzat. Practic, din combinarea elementelor de distincție enumerate mai sus, rezultă cel puțin trei situații diferite de evaluare a pagubelor, după cum urmează:

a) Prejudiciile provocate de salariații unității cu care au un contract de muncă și care constau în lipsa, dispariția sau distrugerea totală a unor bunuri se evaluează astfel:

- bunurile care au pe piață prețuri cu amănuntul legal sau oficial stabilite (de exemplu produsele petroliere) se evaluează în toate cazurile la aceste prețuri;

- celelalte bunuri lipsă sau total distruse se evaluează de regulă la valoarea de înlocuire sau la prețul pieței; evident, unitățile păgubite pot utiliza și alte criterii de evaluare, cum ar fi, de pildă, aplicarea cotelor de adaos comercial, aplicarea unor coeficienți de majorare, multiplicarea prețurilor de n ori etc.;

- bunurile care nu au în unitatea prejudiciată prețuri sau valori

de înregistrare (reprezentând în principal obiecte confecționate prin eforturi proprii, care nu sunt înregistrate ca atare, dar sunt utile) se evaluează la prețuri stabilite de unitatea păgubită, în așa fel încât acestea să-și acopere integral cheltuielile efectuate;

- la fel pentru bunurile constatate lipsă, ce urmează a fi imputate, dar care nu mai pot fi cumpărate de pe piață, valoarea de imputare se stabilește de către o comisie formată din specialiști în domeniul respectiv;

- producția nefinită constatată lipsă sau distrusă se evaluează la nivelul costurilor efective, dar cu reevaluarea materialelor conținute la prețuri de înlocuire și cu adăugarea cotelor corespunzătoare prin cheltuielile indirecte (sau de regie).

b) Prejudiciile produse tot de salariați (pentru care răspunderea se stabilește potrivit Codului Muncii), dar care constau în degradarea, deteriorarea sau distrugerea parțială a bunurilor se evaluează în una din următoarele trei variante:

- la nivelul cheltuielilor efective necesitate de repararea sau recondiționarea lor, dacă prin asemenea operații bunurile respective pot fi aduse la starea lor inițială;

- la nivelul diferenței dintre prețul sau valoarea avute anterior și suma obținută prin valorificare, atunci când bunurile degradate sunt vândute cu preț redus, valorificate la preț de deșeu, reintroduse în producție ca materie primă etc;

- la nivelul diferenței de preț-valoare, la care se adaugă cheltuielile suplimentare făcute, atunci când bunurile în cauză pot fi transformate în altele de o calitate inferioară, de dimensiuni reduse sau cu valoare mai mică.

În legătură cu aceste aspecte, se impune precizarea că valoarea despăgubirilor pentru bunurile reparate, recondiționate, transformate sau valorificate nu poate depăși prețul de piață al unor bunuri identice sau similare.

De asemenea, cu riscul de a ne repeta, trebuie să menționăm faptul că la valoarea de imputare se calculează și se adaugă obligatoriu T.V.A. aferentă.

c) Prejudiciile produse prin fapte ce constituie delikte civile

sau infracțiuni (indiferent dacă sunt din categoria celor totale sau parțiale) se evaluează prin însumarea a două elemente:

- valoarea efectivă a pagubei, stabilită prin una dintre modalitățile descrise mai sus (preț cu amănuntul, diferență de preț, cost efectiv corectat, cheltuieli efectuate etc);

- valoarea foloaselor nerealizate de unitatea patrimonială (cunoscută și sub denumirea de valoarea foloaselor de care a fost lipsită unitatea), valoare ce poate reprezenta producție neobținută, beneficii nerealizate, cheltuieli suplimentare făcute, despăgubiri sau penalități plătite altor unități etc.

Se impune și precizarea că toate aceste modalități de evaluare a pagubelor se aplică în cazul prejudiciilor *materiale* (care au un conținut economic și deci pot fi exprimate și recuperate în bani), *efective* (care reprezintă o diminuare efectivă a patrimoniului), *directe* (care au legătură cu fapta vinovatului), *reale* (adică întemeiate pe valoarea reală a bunurilor) și *certe* (care sunt precis determinate, iar existența și întinderea lor sunt neîndoielnice).

C. Compensarea minusurilor cu plusurile de inventar

Am convenit mai sus că pagubele inițial constatate, consemnate în acte oficiale și evaluate în conformitate cu principiile și normele deja enunțate, pot (iar în unele cazuri trebuie) să fie supuse unor operațiuni de regularizare specifice.

Compensarea cantitativ-valorică a lipsurilor cu plusurile constatate la inventariere este o operațiune de regularizare parțială, care permite corectarea unor erori de manipulare a bunurilor. Ea este aplicabilă numai în cazul particular al gestiunilor cu evidență cantitativ-valorică, la care se pot constata la inventariere atât plusuri, cât și minusuri, la aceleași sortimente de bunuri.

Față de regula generală, potrivit căreia plusurile de inventar se înregistrează în contabilitate ca atare, iar lipsurile se impută persoanelor vinovate (de regulă gestionarilor), compensarea oferă gestionarilor o importantă facilitate, în sensul că este injust ca aceștia să fie sancționați cu imputarea unor bunuri care, în realitate, au fost numai confundate cu altele asemănătoare.

Competența aprobării compensărilor revine în toate cazurile

conducătorilor de unități patrimoniale (administratori, directori, ordonatori de credite bugetare). De altfel, pentru a facilita aprecierea corectă a cazurilor de compensare, agenții economici și celelalte unități patrimoniale au obligația să întocmească și să actualizeze periodic liste speciale cuprinzând sorturile de materiale, produse, mărfuri și ambalaje, precum și alte valori materiale care întrunesc condițiile de compensare. Aceste liste se aprobă de conducerea unității, au caracter de uz intern și pot fi consultate numai de administrator sau de ordonatorul de credite.

Prin urmare, compensarea minusurilor cu plusurile de inventar nu poate fi făcută oricând și oricum. În general, este admis faptul că pentru aprobarea și efectuarea compensărilor trebuie îndeplinite trei condiții obligatorii:

- compensările sunt permise de lege numai pentru sortimentele aceluiasi produs sau pentru bunuri asemănătoare, la care există un risc real de confuzie datorită aspectului exterior (formă, dimensiuni, culoare, model, desen, ambalaj etc.);

- plusurile și minusurile compensabile trebuie să fie constatate în aceeași gestiune și la același gestionar și de regulă în aceeași perioadă de gestiune (înțelegând prin aceasta perioada dintre două inventarii consecutive);

- lipsurile ce urmează a fi compensate nu pot fi produsul unor infracțiuni și nici al unor sustrageri sau degradări de bunuri datorate vinovăției persoanelor care răspund de gestionarea acelor bunuri.

Pe de altă parte, pentru efectuarea corectă și unitară a calculelor, în operațiile de compensare a minusurilor cu plusurile de inventar, trebuie respectate trei reguli de bază, astfel:

- a) În operațiunile de compensare trebuie să se ajungă mai întâi la o egalitate cantitativă a plusurilor și minusurilor, iar acest lucru se realizează prin eliminarea din calcul a cantităților care depășesc egalitatea, începând cu sorturile ce au prețurile unitare cele mai mici; cu alte cuvinte, sortimentele se introduc în calculele de compensare în ordinea descrescătoare a prețurilor sau valorilor unitare;

- b) Diferențele valorice (pentru cantități egale de plusuri și minusuri intrate în compensare) se stabilesc în funcție de totalul

valorilor plus și totalul valorilor minus și nu pe sorturi sau grupe de sorturi împerecheate după libera voință;

c) Din calculele de compensare, unitățile patrimoniale (persoane juridice) nu pot și nu trebuie să iasă prejudiciate. Asta înseamnă că orice diferență negativă (cantitativ-valorică sau numai valorică) va fi recuperată obligatoriu de la cei vinovați. Respectarea acestui principiu elementar are o mare însemnătate pentru protejarea patrimoniului public și privat și privește în egală măsură pe cei ce efectuează calculele de compensare, dar și pe cei abilitați cu aprobarea lor.

În sfârșit, efectuarea propriu-zisă a operațiunilor și calculelor de compensare generează patru cazuri sau situații specifice, care se rezolvă în mod diferit, după cum urmează:

Cazul 1. Când plusurile sunt mai mari, atât cantitativ, cât și valoric decât lipsurile de inventar, în urma calculelor de compensare va rezulta un plus cantitativ și o diferență valorică în plus, care se înregistrează în contabilitate ca atare; în acest caz, unitatea nu suferă un prejudiciu efectiv și, în consecință, nu poate fi vorba de imputarea vreunor sume gestionarului sau gestionarilor.

Exemplu: Cu ocazia inventarierii unei gestiuni, la diferite sorturi ale unui produs se constată următoarele diferențe cantitative și valorice, care se regularizează astfel:

Constatat la inventariere

Plusuri	Minusuri
10 unități x 12.000 lei/u = 120.000 lei	7 unități x 9.000 lei/u = 63.000 lei
10 unități x 10.000 lei/u = 100.000 lei	8 unități x 8.000 lei/u = 64.000 lei
<u>8 unități x 11.000 lei/u = 88.000 lei</u>	<u>6 unități x 8.500 lei/u = 51.000 lei</u>
28 unități 308.000 lei	21 unități 178.000 lei

Cantitățile de mai sus au fost stabilite ca diferențe între situația faptică determinată prin inventar și consemnată în listele de inventariere model simplificat (cod 14-3-12/6) și situația scriptică furnizată de evidența operativă a gestiunii și de contabilitatea analitică a stocurilor. Fiind vorba de sortimente la care s-au înregistrat diferențe de inventar (în plus sau în minus), ele au fost

preluate în listele de inventariere model centralizator (cod 14-3-12), pe care le-am denumit "situații comparative de gestiune".

Analizând situația de față, constatăm că plusurile sunt mai mari decât minusurile cu 7 unități (28 – 21). Cum compensarea se face în toate cazurile între cantități egale de plusuri și minusuri (vezi prima regulă a compensărilor), înseamnă că va trebuie să eliminăm din calcul 7 unități dintre cele plus care au prețurile unitare cele mai reduse (10.000 lei/u). Pentru a ușura această operațiune (mai ales atunci când se lucrează cu calculatorul), vom ordona plusurile și minusurile în ordinea descrescătoare a prețurilor, astfel:

Se compensează	
Plusuri	Minusuri
10 unități x 12.000 lei/u = 120.000 lei	7 unități x 9.000 lei/u = 63.000 lei
8 unități x 11.000 lei/u = 88.000 lei	8 unități x 8.000 lei/u = 64.000 lei
<u>3 unități x 10.000 lei/u = 30.000 lei</u>	<u>6 unități x 8.500 lei/u = 51.000 lei</u>
21 unități 238.000 lei	21 unități 178.000 lei

În urma acestui calcul constatăm că și sub aspect valoric plusurile sunt mai mari decât lipsurile. Evident, conform celei de-a doua reguli a compensărilor, comparația se face între totalul valorilor plus (238.000 lei) și totalul valorilor minus (178.000 lei).

Pentru finalizarea operațiunii, unitatea patrimonială în cauză urmează să înregistreze în contabilitatea sa două elemente:

- a) un plus cantitativ de 7 unități x 10.000 lei = 70.000 lei; (este vorba de cantitățile care nu au intrat în calculul de compensare);
- b) un plus valoric de $238.000 - 178.000 = 60.000$ lei; (diferența valorică în plus pentru cantitățile egale de plusuri și minusuri admise în compensare).

În ce privește respectarea celei de-a treia reguli, nu se poate pune problema aici, deoarece ambele diferențe sunt pozitive.

Cazul 2. Când plusurile depășesc din punct de vedere cantitativ minusurile, dar cantitățile intrate în compensare au o valoare mai mică, cantitățile necompensate se vor înregistra ca plusuri, iar diferența valorică în minus se impută gestionarului.

Exemplu:

Constatat la inventariere

Plusuri	Minusuri
10 unități x 22.000 lei/u = 220.000 lei	6 unități x 30.000 lei/u = 180.000 lei
5 unități x 25.000 lei/u = 125.000 lei	10 unități x 32.000 lei/u = 320.000 lei
10 unități x 24.000 lei/u = 240.000 lei	<u>4 unități x 35.000 lei/u = 140.000 lei</u>
25 unități 585.000 lei	20 unități 640.000 lei

Se compensează

Plusuri	Minusuri
5 unități x 25.000 lei/u = 125.000 lei	4 unități x 35.000 lei/u = 140.000 lei
10 unități x 24.000 lei/u = 240.000 lei	10 unități x 32.000 lei/u = 320.000 lei
<u>5 unități x 22.000 lei/u = 110.000 lei</u>	<u>6 unități x 30.000 lei/u = 180.000 lei</u>
20 unități 475.000 lei	20 unități 640.000 lei

Urmează a se înregistra:

a) Plus cantitativ: 5 unități x 22.000 lei/unitate = 110.000 lei;

b) Minus valoric: 640.000 – 475.000 = 165.000 lei; - diferență care se impută gestionarului.

Cazul 3. Când plusurile sunt din punct de vedere cantitativ mai mici decât minusurile, dar cantitățile intrate în compensare au o valoare mai mare decât cea a minusurilor, cantitățile necompensate se impută obligatoriu gestionarului, iar diferența valorică se înregistrează ca plus.

Exemplu:

Constatat la inventariere

Plusuri	Minusuri
10 unități x 15.000 lei/u = 150.000 lei	8 unități x 12.000 lei/u = 96.000 lei
7 unități x 16.000 lei/u = 112.000 lei	6 unități x 11.000 lei/u = 66.000 lei
<u>3 unități x 17.000 lei/u = 51.000 lei</u>	<u>10 unități x 14.000 lei/u = 140.000 lei</u>
20 unități 313.000 lei	24 unități 302.000 lei

Se compensează

Plusuri	Minusuri
3 unități x 17.000 lei/u = 51.000 lei	10 unități x 14.000 lei/u = 140.000 lei
7 unități x 16.000 lei/u = 112.000 lei	8 unități x 12.000 lei/u = 96.000 lei
<u>10 unități x 15.000 lei/u = 150.000 lei</u>	<u>2 unități x 11.000 lei/u = 22.000 lei</u>
20 unități 313.000 lei	20 unități 258.000 lei

Urmează a se înregistra:

a) Minus cantitativ: 4 unități x 11.000 lei/u = 44.000 lei, valoare ce urmează a se imputa gestionarului;

b) Plus valoric: 313.000 – 258.000 = 55.000 lei.

Cazul 4. Când plusurile sunt mai mici decât minusurile, atât cantitativ, cât și valoric (evident, pentru cantitățile egale intrate în compensare), se vor imputa gestionarului atât cantitățile rămase necompensate, cât și diferența valorică negativă.

Exemplu:

Constatat la inventariere

Plusuri	Minusuri
4 unități x 10.000 lei/u = 40.000 lei	3 unități x 20.000 lei/u = 60.000 lei
12 unități x 9.000 lei/u = 108.000 lei	10 unități x 19.000 lei/u = 190.000 lei
<u>2 unități x 8.000 lei/u = 16.000 lei</u>	<u>10 unități x 18.000 lei/u = 180.000 lei</u>
18 unități 164.000 lei	23 unități 430.000 lei

Se compensează

Plusuri	Minusuri
4 unități x 10.000 lei/u = 40.000 lei	3 unități x 20.000 lei/u = 60.000 lei
12 unități x 9.000 lei/u = 108.000 lei	10 unități x 19.000 lei/u = 190.000 lei
<u>2 unități x 8.000 lei/u = 16.000 lei</u>	<u>5 unități x 18.000 lei/u = 90.000 lei</u>
18 unități 164.000 lei	18 unități 340.000 lei

Urmează a se înregistra:

a) Minus cantitativ: 5 unități x 18.000 lei/u = 90.000 lei;

b) Minus valoric 340.000 – 164.000 = 176.000 lei; ambele sume (90.000 lei + 176.000 lei = 266.000 lei) se vor imputa gestionarului.

Se impune precizarea că orice operațiune de compensare a minusurilor cu plusurile de inventar se va încadra într-unul dintre cele patru cazuri exemplificate mai sus. Cu titlu de concluzie, vor prezenta sinoptic cele patru cazuri de compensare în tabloul din fig. nr. 11.

Cazuri	Situația cantitativă	Situația valorică	Situația de regularizat
Caz 1	P > M	P > M	+C; +V
Caz 2	P > M	P < M	+C; -V
Caz 3	P < M	P > M	-C; +V
Caz 4	P < M	P < M	-C; -V

Figura nr. 11 – Reprezentarea schematică a cazurilor de compensare

Credem că este necesară încă o precizare. Ceea ce am numit noi în ultima coloană "diferențe de regularizat" reprezintă de fapt ceea ce rămâne după efectuarea compensărilor (care, așa cum am precizat mai sus, sunt ele însele operațiuni de regularizare). De altfel, în practică, aceste diferențe nu beneficiază de un tratament izolat. Valorificarea rezultatelor unui inventar se realizează, din punct de vedere contabil, prin înregistrarea tuturor plusurilor și a tuturor minusurilor constatate, mai întâi în conturile analitice ale sortimentelor respective și apoi (prin reportare) în contul sintetic de stocuri, căruia aparțin sortimentele în cauză. În felul acesta, contul sintetic de stocuri va conține în rulajul debitor toate plusurile și în rulajul creditor toate minusurile, iar soldul său va reprezenta diferențele dintre acestea, respectiv diferențele cantitativ-valorice (cantități în plus sau în minus necompensate) sau numai diferențele valorice (rezultate din jocul prețurilor).

D. Calculul și acordarea scăzămintelor normale (naturale)

În multe cazuri, definitivarea situației unor gestiuni și prin urmare stabilirea prejudiciilor efective suferite de unitățile patrimoniale trebuie să țină cont de intervenția unor pierderi obiective, care afectează anumite bunuri gestionate, dar care nu antrenează responsabilitatea sau culpa gestionarului. În esență, este vorba de acele materiale, produse sau mărfuri care au particularitatea că pot suferi, pe timpul transportului, manipulării sau depozitării, anumite pierderi cantitative datorate unor procese sau fenomene naturale, cum sunt cele de evaporare sau deshidratare, volatilizare, pulverizare, spargere, fărâmițare, scurgere, absorbție în ambalaje etc.

Aceste pierderi normale sau naturale sunt cunoscute în practică sub denumirea generică de perisabilități. Ele nu provin din vina gestionarului sau a altor persoane și prin urmare trebuie să fie scăzute din gestiuni după o procedură specifică. În acest scop, pentru sectorul public, ministerele, departamentele și alte organe centrale ale administrației de stat stabilesc cote procentuale de scăzăminte pentru toate bunurile perisabile din domeniul lor de activitate. În cazul agenților economici cu capital privat, sarcina elaborării cotelor procentuale de scăzăminte revine consiliilor de administrație,

iar în situații deosebite (unități al căror specific generează un volum important de scăzăminte naturale), propunerile administratorilor pot fi supuse aprobării adunărilor generale ale acționarilor sau asociațiilor. Evident, scăzămintele normale vor putea fi acordate gestionarilor numai în cazurile în care lipsurile în gestiuni nu provin din alte cauze (calamități naturale sau sinistre, cazuri de forță majoră, accidente, neglijență sau rea credință etc.) care să impună o altă încadrare juridică a faptelor generatoare.

Cotele procentuale de perisabilități stabilite (la nivel departamental, la nivelul administrației locale sau la nivelul fiecărei unități) au un caracter maximal, nefiind obligatorie acordarea lor integrală și în toate cazurile. Competența aprobării cotelor de scăzăminte revine în toate cazurile conducerilor de unități. Prin urmare, consiliile de administrație vor trebui să aprecieze de la caz la caz, în funcție de condițiile concrete, dacă și cât din cota stabilită se aprobă fiecărei gestiuni sau fiecărui gestionar.

Ca regulă generală, cota procentuală de scăzăminte aprobată de conducerea unității se aplică asupra rulajului bunurilor din gestiune, rulaj ce se determină după relația:

$R = St.i. + I - St.f.$, în care:

St.i. = stocul inițial (respectiv, stocul stabilit la inventarierea precedentă);

I = intrările din cursul perioadei (între cele două inventarii);

St.f. = stocul final (cel determinat la inventarierea actuală).

Când vorbim de rulajul bunurilor din gestiuni, ne referim desigur la mișcarea valorilor materiale perisabile, pe categorii și chiar pe sortimente de asemenea valori. De aceea, pentru o cât mai bună înțelegere a mecanismului de calcul al scăzămintelor normale sunt necesare alte câteva precizări. Astfel, normele de scăzăminte nu se aplică niciodată anticipat. Perisabilitățile se calculează și se aprobă numai cu ocazia inventarierilor, numai în condițiile unor lipsuri efective de inventar și numai în limita acestora. Mai mult, dacă valorificarea inventarului cuprinde și operațiuni de compensare, scăzămintele se calculează numai după efectuarea compensărilor și numai în situația în care cantitățile lipsă sunt mai

mari decât cantitățile constatate plus (vezi cazurile 3 și 4 din tabelul sinoptic prezentat în paragraful precedent). Practic, cotele de scăzăminte se aplică în primul rând valorilor materiale la care s-au constatat lipsurile. Dacă în urma acestui calcul mai rămân diferențe cantitative în minus, cotele de scăzăminte aprobate de conducerea unității se pot aplica și asupra celorlalte sortimente admise în compensare (la care s-au constatat plusuri), precum și asupra sortimentelor din aceeași grupă (la care nu s-au constatat diferențe). Dacă și în urma acestor operații rămân diferențe în minus, acestea vor reprezenta în principiu un prejudiciu efectiv pentru unitate, urmând a se recupera de la persoanele vinovate, în conformitate cu normele legale în vigoare.

Din cele de mai sus, reținem ideea centrală că scăzămintele normale se calculează asupra rulajului bunurilor, care reprezintă în fapt ieșirile din gestiune, în perioada dintre două inventarieri consecutive. Doar în cazul particular al inventarierilor de predare-primire a gestiunilor se pot calcula perisabilități și asupra stocului final de bunuri, determinat prin inventarul de predare-primire. În această situație, sumele rezultate din calcul se împart în mod egal (50% și 50%) între cei doi gestionari (cel care predă și cel care primește gestiunea).

În sfârșit, insistăm asupra faptului că, la gestiunile cu evidență cantitativ-valorică, este interzisă acordarea de scăzăminte normale, dacă plusurile cantitative depășesc sau sunt egale cu minusurile de inventar, chiar dacă din calculele de compensare rezultă diferențe valorice negative. Rațiunea unei asemenea interdicții derivă din faptul că perisabilitățile sunt, în esența lor, pierderi cantitative; ori, dacă plusurile cantitative sunt mai mari decât minusurile, este evident că fenomenul de pierdere naturală nu a avut loc.

E. Aprobarea scăderii din gestiuni a altor lipsuri neimputabile

Pot exista situații în care minusurile de inventar depășesc normele sau cotele de scăzăminte naturale, precum și situații de lipsuri înregistrate la produse neperisabile (pentru care nu sunt stabilite cote de scăzăminte), dar care nu sunt generate de fapte culpabile sau ilicite. În asemenea cazuri, dacă se poate face dovada

nevinovăției gestionarului sau gestionarilor, acestea nu vor fi imputate.

Ca regulă generală, competența aprobării scăderii din gestiuni a unor lipsuri neimputabile revine conducătorilor de unități. Astfel, pentru sectorul bugetar, normele legale în vigoare¹ prevăd că scăderea din contabilitate a unor pagube care nu se datorează culpei unei persoane se face în baza aprobării ordonatorului de credite respectiv (conducătorii organelor administrației de stat și ai instituțiilor publice), cu avizul ordonatorului de credite ierarhic superior. În acest scop, ministerele și alte organe ale administrației publice centrale, iar pentru consiliile locale și județene Departamentul pentru Administrație Publică Locală din cadrul Guvernului, vor elabora norme proprii care vor fi supuse spre avizare Ministerului Finanțelor.

De asemenea, în cazul structurilor economice supraordonate (regii autonome, organizații cooperatiste sau de altă natură) competențele de aprobare pot fi eșalonate pe niveluri ierarhice, în funcție de mărimea sumelor.

Nu intră sub incidența acestui tratament bunurile de patrimoniu, cele culturale și artistice, inclusiv fondul de carte și valorile de muzeu.

4.4.2. Stabilirea răspunderilor pentru administrarea patrimoniului și pentru pagubele provocate avutului public și privat

Gestionarea diferitelor patrimonii este o problemă deosebit de importantă și ea trebuie să fie protejată sau ocrotită de lege. Drept urmare, orice încălcare a normelor legale ce reglementează gestionarea și utilizarea valorilor materiale sau bănești, îndeplinirea obligațiilor profesionale și de serviciu, angajarea și efectuarea de plăți și cheltuieli în cadrul unităților patrimoniale trebuie să angajeze responsabilitatea deplină a celor implicați. În acest cadru, importante îndatoriri și răspunderi revin administratorilor, gestionarilor, personalului financiar-contabil, organelor proprii de control, dar și celorlalți salariați, precum și terților ce vin în contact cu patrimoniul agenților economici sau al altor unități.

¹ Vezi Normele aprobate prin Ordinul MF nr. 2388/1995, pct. 49, alin. 16.

În termeni juridici, încălcarea normelor de administrare eficientă a diferitelor patrimonii sau știrbirea sub orice formă a proprietății publice sau private atrage după sine răspunderi de natură disciplinară, contravențională, materială, civilă sau penală, după caz. Ne permitem să analizăm aceste aspecte prin prisma implicațiilor pe care le au în sfera controlului economic-financiar.

A. Răspunderea disciplinară

În materie de administrare a patrimoniului, răspunderea disciplinară intervine atunci când persoanele cu funcții gestionare, administratorii sau alți salariați încalcă cu vinovăție obligațiile referitoare la apărarea, consolidarea și dezvoltarea avutului unității patrimoniale în care sunt angajați, fără ca prin aceasta să se producă un prejudiciu material real și efectiv persoanei juridice în cauză. De exemplu, pot constitui abateri disciplinare eliberarea de bunuri din gestiuni pe bază de dispoziție verbală sau fără întocmirea documentelor justificative aferente, neținerea ori ținerea necorespunzătoare a evidențelor tehnic-operative la gestiuni sau în secțiile de producție, neanunțarea depășirii limitelor minime sau maxime de stocuri, nerespectarea condițiilor formale de predare-primire a gestiunilor.

Potrivit Codului Muncii (care reglementează această formă a răspunderilor juridice), abaterile disciplinare se sancționează cu mustrare, avertisment, diminuarea drepturilor salariale sau a indemnizațiilor de conducere, retrogradarea în funcție pe timp limitat sau definitiv, desfacerea disciplinară a contractului de muncă. Aplicarea sancțiunilor disciplinare se face numai după cercetarea atentă a faptelor, după ascultarea persoanei vinovate și după verificarea susținerilor aduse de aceasta în apărarea sa. Ca regulă generală, competența stabilirii și aplicării sancțiunilor disciplinare revine conducerii unității (consiliului de administrație). Există însă puțința ca, prin Regulamentul de ordine interioară să se stabilească că sancțiunile mai ușoare (mustrare, avertisment) pot fi aplicate de șefii de compartimente, de secții sau chiar de maiștri. De asemenea, pentru persoanele numite sau angajate de un organ din ierarhia superioară, aplicarea sancțiunilor se face numai de acel organ.

Sanctiunile disciplinare aplicate se comunică obligatoriu în scris persoanelor vinovate. Acestea pot face contestații (tot în scris), iar dacă se constată temeinicia contestației, persoanele sancționate au dreptul legal să fie despăgubite (cu quantumul drepturilor salariale de care au fost lipsite prin sancțiune).

Prin urmare, răspunderea disciplinară este aplicabilă numai salariaților și numai în raporturile acestora cu unitatea la care sunt încadrați. Cu alte cuvinte, existența răspunderii este condiționată de existența unui raport de muncă concretizat într-un contract. Suportul răspunderii disciplinare îl constituie neîndeplinirea sau îndeplinirea defectuoasă a atribuțiilor sau a sarcinilor de serviciu (inclusiv a normelor de comportament), iar elementele necesare acestea sunt scoase în evidență de caracterul ilicit al faptei (care poate fi o acțiune sau o inacțiune) și existența vinovăției (ale cărei forme de bază sunt, în acest caz, intenția directă ori indirectă, ușurința și greșeala).

Încă trei precizări. În primul rând, în cazul răspunderii disciplinare, pluralitatea de abateri generată de o faptă unică nu poate atrage o pluralitate de sancțiuni. Asta înseamnă că, dacă prin una și aceeași abatere disciplinară s-au încălcat mai multe îndatoriri de serviciu, acestea nu vor fi cumulate, aplicându-se de regulă sancțiunea cea mai severă. În al doilea rând, nu se pot stabili răspunderi disciplinare după trecerea a 6 luni de la săvârșirea faptei generatoare. În al treilea rând, în cazul în care abaterile disciplinare sunt constatate de organele specializate de control economic-financiar, acestea vor fi consemnate în actele de control, dar stabilirea răspunderilor și aplicarea sancțiunilor rămân atribute ale conducerii unității patrimoniale.

B. Răspunderea contravențională

Spre deosebire de răspunderea disciplinară, care este nemijlocit legată de modul de îndeplinire a obligațiilor ce derivă dintr-un contract de muncă, răspunderea contravențională decurge din încălcarea cu vinovăție a unor prevederi legale, cu condiția ca fapta respectivă să prezinte un grad redus de pericol social. Este rezonabil să admitem că orice încălcare a legii trebuie sancționată, nu atât pentru fapta în sine, cât mai ales pentru prevenirea repetării sau extinderii respectivelor abateri.

Contravențiile au un câmp foarte larg de manifestare, fiind practic întâlnite în toate sectoarele de activitate economică, socială, administrativă etc. Pe noi ne privesc însă, în primul rând, cele referitoare la gestionarea patrimoniului persoanelor juridice sau fizice (întreprinzători, comercianți) sau, într-un sens mai larg, cele ce au legătură directă cu protejarea proprietății și a dreptului de proprietate, indiferent cine sunt titularii acestui drept.

În materie de administrare a patrimoniului și de apărare a avutului public și privat constituie contravenții, în principal, următoarele fapte (reprezentând acțiuni sau inacțiuni), abordate de noi ca exemplu și nu în mod exhaustiv:

- a) încadrarea, trecerea sau menținerea în funcții de gestionari a unor persoane care nu întrunesc condițiile legale (vârstă, studii, stagiul), pentru care nu s-au obținut documentele ce atestă conduita juridică și profesională (certificatul de cazier judiciar și dovada de la vechiul loc de muncă) sau care au antecedente penale;
- b) neconstituirea sau utilizarea incorectă a garanțiilor materiale ale gestionarilor și altor persoane cu funcții echivalente;
- c) neefectuarea inventarierilor la termenele stabilite și în condițiile prevăzute de lege;
- d) nerespectarea normelor legale cu privire la predarea-primirea gestiunilor;
- e) neînregistrarea corectă a plusurilor și minusurilor de inventar, ori alte abateri în valorificarea inventarelor;
- f) deținerea de valori materiale sau bănești fără înregistrarea lor în contabilitate;
- g) neîntocmirea la timp a documentelor justificative pentru toate operațiunile patrimoniale și a bilanțelor de verificare lunare;
- h) nerespectarea normelor legale privind registrele contabile obligatorii, precum și a celor care privesc arhivarea, păstrarea și reconstituirea documentelor de contabilitate;
- i) nerespectarea normelor legale și a precizărilor anuale privind întocmirea, verificarea, certificarea și depunerea bilanțurilor contabile;
- j) neținerea la zi a registrului de casă sau înregistrarea în acesta, din eroare, a unor date inexacte;

k) neefectuarea, cel puțin o dată pe lună, a controlului ierarhizat sau de compartiment asupra modului de gestionare și de gospodărire a stocurilor și a mijloacelor de trezorerie;

l) calculul eronat al impozitelor și taxelor datorate și tentativele de evaziune fiscală;

m) nedepunerea în termen a declarațiilor și deconturilor privind impozitele și taxele sau nedeclararea unor activități supuse impozitării;

n) nerespectarea obiectului de activitate, a sediului social declarat sau a condițiilor de desfășurare a activităților economice și comerciale;

o) virările nelegale de credite bugetare ori utilizarea creditelor pentru alte destinații decât cele aprobate;

p) împiedicarea efectuării controlului financiar și fiscal sau refuzul agenților economici de a comunica date și informații cu privire la îndeplinirea obligațiilor față de buget;

q) refuzul de a da organelor de control note explicative sau de a semna actele de control etc.

Contravențiile se constată și se sancționează de diferite categorii de organe, cum sunt cele de control și de inspecție ale Ministerului Finanțelor, organele de control intern și cele de control financiar de gestiune, conducerea de unități și șefii de compartimente (numai pentru personalul din subordinea lor), inspecțiile și inspectoratele specializate (îndeosebi Oficiul pentru protecția consumatorilor), organele Ministerului de Interne (Poliția română). Constatarea contravențiilor se face, de regulă, printr-un proces verbal întocmit și semnat de agentul constatator.

Contravențiile se sancționează cu avertisment (în cazurile de importanță mai redusă) și îndeosebi prin aplicarea de amenzi a căror mărime variază în funcție de gravitatea faptelor săvârșite. Pot fi sancționate contravențional atât persoanele fizice, cât și cele juridice. Atunci când amenzile sunt aplicate unor persoane juridice, acestea au posibilitatea să-și recupereze sumele prin imputare, de la salariații vinovați. Dacă contravenientul achită pe loc jumătate din minimul amenzii prevăzute de actul normativ, nu se mai

întocmește proces verbal și orice urmărire încetează. De asemenea, urmărirea încetează dacă contravenientul achită amenda (sau jumătate din aceasta, cum este stipulat în actul constatator) în termen de 48 ore, în contul indicat în procesul-verbal și remite chitanța organului care a aplicat sancțiunea.

În legătură cu răspunderea contravențională și amenzile care o sancționează, credem că se impune încă o precizare. Ca regulă generală, amenzile au un caracter exclusiv sancționar și nu reparator. În consecință, dacă prin contravenție persoana vinovată produce concomitent și un prejudiciu, aceasta va fi obligată să-l acopere separat de plata amenzii. De asemenea, toate obiectele care au servit la săvârșirea contravenției sau sunt produsul ei vor fi confiscate și trecute în patrimoniul statului.

Asta înseamnă de fapt că răspunderea și sancțiunile contravenționale pot fi cumulate cu alte forme ale răspunderii juridice. Un exemplu ar putea fi concludent în acest sens. Astfel, am convenit ca predarea-primirea unei gestiuni fără respectarea condițiilor legale este o contravenție (vezi pct. d) din enumerarea contravențiilor, făcută mai sus), dar în același timp ea constituie o încălcare a obligațiilor de serviciu (care antrenează o răspundere disciplinară), iar în cazul în care operațiunea are ca efect un prejudiciu adus unității, intervine și o răspundere materială a vinovaților.

A. Răspunderea materială

În materie de administrare a patrimoniului din diferitele tipuri de unități, de apărare și consolidare a avutului public și privat, răspunderea materială joacă un rol deosebit, reprezentând în fapt cea mai importantă formă a răspunderilor juridice cu care sunt confruntate organele de conducere și cele de control gestionar.

Răspunderea materială se referă din nou (ca și cea disciplinară) la personalul angajat cu contract de muncă, reprezentând obligația salariaților de a repara integral pagubele produse unității în care lucrează, prin neîndeplinirea sau îndeplinirea necorespunzătoare a atribuțiilor lor de serviciu. În esența ei, răspunderea materială este o răspundere de natură civilă, având ca obiect plata unor despăgubiri, dar care este limitată strict la prejudiciile materiale produse

din vina și în legătură cu munca angajaților. Ea este reglementată, evident, de Codul Muncii¹, indiferent de forma pe care o îmbracă astăzi sau de forma pe care o va avea în viitor acest important cod juridic.

Elementele constitutive ale răspunderii materiale pot fi de natură obiectivă (caracterul ilicit al faptei, existența prejudiciului și legătura de cauzalitate dintre fapta ilicită și prejudiciul rezultat) sau subiectivă (vinovăția persoanei)².

În aceste condiții, răspunderea materială se stabilește numai pentru prejudicii materiale certe, actuale și directe. Asta înseamnă că nu se pot stabili răspunderi materiale pentru pierderile inerente procesului de producție (dacă acestea se încadrează în limitele prevăzute de norme), nici pentru foloasele nerealizate de unitate și nici pentru pagubele rezultate din riscul normal al serviciului ori din cauze neprevăzute. Alte particularități care deosebesc răspunderea materială de celelalte forme ale răspunderii juridice se referă la limitarea întinderii obligațiilor de plată, la nivelul pagubei efective, precum și la faptul că desdăunarea se face exclusiv în echivalent valoric, nefiind admisă reparația în natură.

Răspunderea materială intervine cel mai adesea în cazul lipsurilor în gestiuni, al pierderii sau al degradărilor de bunuri, al efectuării de cheltuieli nelegale ori neeconomice, al avarierii sau distrugerii unor utilaje, instalații, mijloace de transport, al rebutării unor produse, al depășirii normelor de consum etc.

În funcție de împrejurările, condițiile concrete și modalitățile în care s-au produs prejudiciile, răspunderea materială a personalului încadrat în unitățile patrimoniale poate îmbrăca mai multe forme, după cum urmează:

a) *Răspunderea materială individuală*, care constă în obligarea celui vinovat de a acoperi singur și integral valoarea pagubei

¹ Codul muncii al României (Legea nr.10/1972), art. 102-111.

² Vezi în acest scop: *Gestionarea și controlul valorilor materiale și bănești* (Cartea întreprinderii, vol. IX), București, 1977, pp. 263-264.

cauzate unității patrimoniale, prin fapta sa ilicită. În materie de gestiuni, răspunderea individuală revine în toate cazurile integral gestionarului, operând și în unele cazuri speciale, cum sunt: când gestionarul a primit bunuri în cantități inferioare celor înscrise în documentele de însoțire sau bunuri cu vicii aparente, fără a întocmi actele legale de constatare; în cazul primirii de bunuri pentru a căror verificare calitativă nu posedă cunoștințele necesare, dacă n-a solicitat în scris asistența tehnică de specialitate pentru recepția lor; pentru pagubele produse în timpul înlocuirii gestionarului de către o persoană delegată de acesta sau de o comisie desemnată de conducerea unității, dacă nu se poate face dovada că prejudiciul a fost cauzat de persoana sau comisia înlocuitoare. Răspunderea materială individuală operează și în cazul gestionarilor de fapt, respectiv al salariaților care nu au funcția de gestionar, dar care (prin natura muncii lor) primesc, păstrează și eliberează bunuri sau alte valori, chiar dacă efectuează asemenea operații ocazional, temporar și în afara atribuțiilor principale de serviciu.

De asemenea, răspunderea materială individuală poate reveni și altor salariați decât gestionarilor. Astfel, în cazurile în care unitatea pierde dreptul de a-și valorifica anumite creanțe față de persoane fizice ori juridice sau drepturi de executare silită împotriva debitorilor, iar acest lucru se datorează personalului financiar-contabil care nu a întocmit în timp documentația necesară, sau compartimentului juridic care nu a acționat în limita termenului de prescripție, persoanele vinovate vor fi chemate să răspundă material pentru paguba produsă respectivei unități.

b) *Răspunderea materială conjunctă*, care este de fapt o sumă de răspunderi individuale paralele și intervine în toate cazurile când există un singur prejudiciu și mai mulți autori; fracționarea răspunderii între coautori are în vedere măsura în care aceștia au contribuit la producerea pagubei, astfel încât obligația lor păstrează caracterul individual și se întemeiază pe faptele personale și culpa proprie a fiecăruia.

c) *Răspunderea materială colectivă* a cogestionarilor, care este tot o răspundere conjunctă, aplicabilă în cazul particular al

prejudiciilor constatate în gestiunile la care manipularea bunurilor se face în colectiv sau pe schimburi succesive (fără predare-primire de gestiune între schimburi); ca și în cazul răspunderii materiale conjuncte, cogestionarii răspund integral pentru paguba produsă, iar individualizarea obligațiilor de acoperire se poate face în trei moduri:

- *în cote fixe*, atunci când se cunoaște partea de vină a fiecăruia sau măsura în care cogestionarii au contribuit la producerea prejudiciului total; putem presupune, de pildă, că din cei doi cogestionari care administrează în comun o gestiune, unul s-a ocupat exclusiv de o categorie de bunuri la care s-a înregistrat o lipsă de 300.000 lei, iar celălalt a gestionat altă categorie de bunuri la care lipsa este de 700.000 lei; în felul acesta, paguba de 1.000.000 lei este bine departajată;

- *în cote procentuale*, atunci când nu se cunoaște partea de vină a fiecăruia, iar departajarea răspunderilor urmează a se face proporțional cu salariul grilă de încadrare sau cu câștigul mediu lunar (calculat pentru ultimele 3 luni sau pentru întreaga perioadă de gestiune scursă de la precedenta inventariere); pentru exemplificarea acestei metode vom presupune un prejudiciu de 2.000.000 lei produs într-o gestiune condusă de trei gestionari, care au salarii sau câștiguri lunare diferite; cotele procentuale calculate se vor aplica asupra prejudiciului total, obținându-se astfel suma ce va fi imputată fiecăruia dintre gestionari, astfel:

Gestionar	Salariu	Cota procentuală	Suma de imputat
A	1.700.000	34%	$2.000.000 \times 34 \% = 680.000$ lei
B	1.300.000	26%	$2.000.000 \times 26 \% = 520.000$ lei
C	2.000.000	40%	$2.000.000 \times 40 \% = 800.000$ lei
TOTAL	5.000.000	100%	2.000.000 lei

- *în cote proporționale*, atunci când nu se cunoaște partea de vină a cogestionarilor și în plus, nu toți gestionarii au lucrat în gestiune întreaga perioadă de timp (de la precedenta inventariere până la cea prezentă); într-un asemenea caz, departajarea răspunderilor se face proporțional cu salariul de încadrare sau

câștigul mediu lunar, dar și cu timpul efectiv lucrat (exprimat în zile); pentru exemplificare folosim datele de mai sus, cărora le adăugăm timpii lucrați, astfel:

Gestio- nar	Salariu	Zile lucrate	Baza de calcul	Cota pro- porțională	Suma de imputat
A	1.700.000	30	$1.700.000 \times 30 = 51.000.000$	0,1466	$2.000.000 \times 0,1466 = 293.200$
B	1.300.000	90	$1.300.000 \times 90 = 117.000.000$	0,3362	$2.000.000 \times 0,3362 = 672.400$
C	2.000.000	90	$2.000.000 \times 90 = 180.000.000$	0,5172	$2.000.000 \times 0,5172 = 1.034.400$
TOTAL	x	x	348.000.000	1,00	2.000.000

Am convenit mai sus că răspunderea materială colectivă a cogestionarilor este numai o formă a răspunderii conjuncte. Asta înseamnă că asemenea răspunderi se pot stabili și în sarcina altor salariați care produc împreună o pagubă întreprinderii sau instituției lor. Dacă paguba este unică și indivizibilă, recuperarea ei se va face proporțional cu drepturile salariale. În acest caz, răspunderea juridică se va chema o răspundere materială comună, care este tot o formă a răspunderii conjuncte.

d) *Răspunderea materială solidară*, care reprezintă o excepție de la regula generală potrivit căreia fiecare om răspunde numai pentru faptele sale. Această formă a răspunderii materiale constă în obligarea mai multor persoane de a acoperi același prejudiciu, fiecare pentru valoarea integrală a pagubei, în condițiile în care plata făcută de una dintre aceste persoane exonerează sau le liberează pe celelalte de obligațiile față de unitatea patrimonială creditoare.

În materie de administrare a patrimoniului, răspunderea solidară revine de regulă gestionarilor și persoanelor cu funcții de conducere sau altor salariați din unitate care, nesocotind îndatoririle lor de serviciu, se fac vinovați de abateri și contribuie sau înlesnesc păgubirea unităților patrimoniale. Pentru exemplificare vom include în această categorie abateri, omisiuni sau neglijențe, cum sunt:

- încadrarea, trecerea sau menținerea în funcția de gestionar a unei persoane care nu îndeplinește condițiile legale de vârstă, studii, stagiul sau care are antecedente penale;

- darea unor dispoziții greșite sau contrar legii; aceasta este de regulă o răspundere individuală a persoanelor vinovate, dar nu exclude în toate cazurile și integral răspunderea gestionarului (care putea să aprecieze și el că dispoziția primită este nelegală sau neconformă cu principiile unei gestiuni raționale);

- neasigurarea asistenței tehnice de specialitate la recepția bunurilor sau prestarea unei asistențe de calitate necorespunzătoare;

- nerespectarea normelor legale privind constituirea garanțiilor materiale ale gestionarilor sau ale altor categorii de angajați; evident, aceasta este o răspundere solidară, dar limitată la valoarea garanțiilor neconstituite;

- tot o răspundere solidară limitată intervine și în cazul persoanelor care au dobândit de la un gestionar bunuri sustrate din avutul public, dacă acestea au avut cunoștință de proveniența lor; într-un asemenea caz poate fi vorba de o răspundere materială (dacă bunurile aparțin unității și persoana beneficiară este salariat al acesteia) sau de o răspundere civilă (când beneficiarii sunt terțe persoane) și este limitată la folosul realizat, adică la valoarea bunurilor dobândite.

e) *Răspunderea materială subsidiară*, care constă (în esență) în obligarea unor persoane, altele decât autorul direct al pagubei, de a acoperi partea de prejudiciu rămasă nerecuperată după declararea stării de insolvabilitate, dispariția sau decesul autorului direct. În cele mai frecvente cazuri, răspunderea materială subsidiară este cauzată de încălcarea unor îndatoriri de serviciu care favorizează producerea pagubelor, cum sunt, de exemplu:

- încadrarea unui gestionar într-o gestiune colectivă, fără avizul scris al celorlalți cogestionari;

- neînlocuirea la timp a gestionarilor care nu-și îndeplinesc sistematic atribuțiile de serviciu în mod corespunzător;

- neefectuarea inventarelor la termenele și în condițiile legii (dacă această omisiune a contribuit la producerea sau majorarea pagubelor produse prin lipsuri în gestiuni), efectuarea unor inventarieri necorespunzătoare sau stabilirea eronată a situațiilor de gestiune;

- neluarea măsurilor cele mai adecvate pentru stabilirea și recuperarea lipsurilor din gestiune;
- întocmirea neconformă cu realitatea a documentelor (proces-verbale) prin care se constată insolvabilitatea debitorilor ori a documentelor pentru scăderea din contabilitate a diferențelor negative de inventar sau a altor pagube;
- depășirea termenelor de trecere în evidență separată a debitorilor insolvabili ori dispăruți (omisiune ce are drept consecință pierderea efectului întrerupător de prescripție);
- înregistrarea eronată a operațiunilor generatoare de plăți nelegale (drepturi salariale, ajutoare materiale, stimulente, chirii, servicii prestate de terți etc);
- neorganizarea sau exercitarea defectuoasă a formelor proprii de control intern;
- pierderea dreptului de executare silită și altele similare¹. În legătură cu această formă a răspunderii materiale se impune, credem, o precizare obligatorie. Răspunderile subsidiare se stabilesc în momentul constatării pagubelor, odată cu stabilirea răspunderii directe a vinovatului principal, dar ele devin operante numai în momentul în care autorul propriu-zis al prejudiciului este declarat insolvabil, dispare sau decedează fără a lăsa o masă succesorală asupra căreia să se poată îndrepta unitatea patrimonială păgubită.

D. Răspunderea civilă

Acest tip de răspundere juridică implică mai puțin intervenția organelor de control economic-financiar. Potrivit procedurilor judiciare cunoscute și recunoscute, competența stabilirii unor răspunderi civile revine exclusiv instanțelor de judecată, respectiv judecătorilor, tribunalelor județene și curților de apel teritoriale. În consecință, sarcinile organelor de control și ale conducerii unității se reduc, în fapt, la furnizarea elementelor de fundamentare și de

¹ Vezi în acest scop: Ion Florea, *Control financiar și expertize contabile*, Ediția a II-a, Iași, 1986, pg. 194; vezi, de asemenea, M. Boulescu (coordonator), I. Florea ș.a., *Control financiar și expertiză contabilă*, Ed. ASE București, 1989, p.122.

susținere a pretențiilor formulate în instanță. Vom reveni asupra acestor aspecte într-un alt context.

E. Răspunderea penală

Ca regulă generală, răspunderea penală se poate stabili în sarcina acelor persoane ale căror fapte ilicite (reprezentând acțiuni sau inacțiuni) prezintă un grad ridicat de pericol social și sunt calificate de legea penală drept infracțiuni. Potrivit Codului nostru penal, infracțiunea aduce vătămări grave asupra unor valori economice sau morale, amenințând sau atingând relațiile sociale, care sunt ocrotite de lege.

Problema calificării unor fapte umane drept infracțiuni este o problemă extrem de delicată și ea nu poate reveni oricui. Potrivit normelor și uzanțelor naționale și internaționale, dreptul de a stabili caracterul penal al unor fapte revine exclusiv organelor judiciare. Astfel, într-o primă fază, asemenea atribuții revin organelor de urmărire (parchetul cu procurorii săi) sau de cercetare penală (organele de poliție). Aceștia efectuează ancheta penală și instrumentează cazul (ceea ce vrea să însemne că adună materialul probator și fac încadrarea juridică a faptelor), după care (printr-un rechizitor întocmit de procuror) dispun fie încetarea urmăririi penale, fie continuarea procedurilor, trimițând în acest scop dosarul unei instanțe de judecată. În această a doua fază, organele de jurisdicție (judecătorii, tribunale, curți de apel) efectuează ancheta judiciară (inclusiv completarea dosarului cu noi probe) și apoi execută judecata penală, în baza căreia pronunță în final sentința.

În consecință, atunci când constată fapte ce întrunesc elementele unor infracțiuni, organele de control economic financiar și respectiv conducerile de unități patrimoniale au obligația să sesizeze organele penale și să înainteze acestora dosarele întocmite, în vederea derulării procedurilor fixate de lege.

În materie de administrare a patrimoniului și de păgubire a unităților patrimoniale, principalele infracțiuni pot fi sistematizate astfel:

a) *Infracțiuni contra avutului public și privat*, în categoria cărora includem:

– delapidarea, definită ca reprezentând “sustragerea, însușirea, folosirea sau traficul de către o persoană încadrată în muncă, în interesul său, ori pentru alții, a bunurilor, a banilor sau a altor valori pe care acea persoană le gestionează sau administrează”¹; cu alte cuvinte, delapidarea ar putea fi considerată un fel de furt din gestiunea proprie;

– furtul în dauna avutului public sau privat săvârșit, evident, de altă persoană decât cea care gestionează sau care administrează bunurile sau valorile sustrate;

– distrugerea cu intenție, abuzul de încredere și gestiunea frauduloasă, toate trei în dauna avutului public sau privat;

– specula, definită ca o cumpărare de mărfuri în scopul revânzării la prețuri superioare, mai ales de către cei care practică comerțul ca îndeletnicire, dar fără autorizație legală;

– însușirea în dauna avutului public ori privat al statului a bunului găsit și nepredat.

b) *Infracțiuni în activitatea gestionară*, cuprinzând, în principal:

- crearea de plusuri în gestiuni prin mijloace frauduloase;

- nedeclararea plusurilor în gestiuni, despre a căror existență și întindere gestionarul are cunoștință;

- înșelăciunea, în cele două forme consacrate ale sale, respectiv înșelăciunea la măsurătoare (vânzare cu lipsă la cântar, la metraj, utilizarea frauduloasă a unor aparate de măsură și control) și înșelăciunea cu privire la calitatea mărfurilor (falsificarea sau substituirile de mărfuri, vânzarea sub etichetă falsă);

- înstrăinarea de către gestionar a bunurilor constituite drept garanție suplimentară, fără înștiințarea prealabilă a unității în favoarea căreia era constituită garanția.

c) *Infracțiunile de fals și uz de fals*, cu cele trei forme ale acestora:

- falsul material în înscrisuri oficiale (falsul în acte);

- falsul intelectual (atestarea unor fapte ori împrejurări mincinoase sau omiterea cu bună știință de a consemna anumite date ori împrejurări);

¹ Vezi I. Florea, *Control financiar și expertize contabile*, Iași, 1986, p. 195 și urm.

- falsul în declarații.

d) *Infracțiuni în legătură cu sarcinile de serviciu ale persoanelor încadrate în muncă*, care cuprind:

- abuzul în serviciu, care constă în îndeplinirea cu bună știință, în cadrul atribuțiilor de serviciu a unui act ce cauzează o tulburare însemnată în bunul mers al unității sau o pagubă importantă în avutul acesteia;

- neglijența în serviciu, adică provocarea unei tulburări însemnate sau a unei pagube importante prin neîndeplinirea din greșeală ori prin îndeplinirea defectuoasă a sarcinilor de serviciu.

e) *Infracțiuni specifice în domeniul protejării populației împotriva unor activități comerciale ilicite*. Vom include aici¹:

- acumularea de mărfuri de pe piața internă, în scopul creării unui deficit pe piață și suprimării concurenței, iar apoi vânzarea acestor mărfuri cu prețuri impuse mult superioare;

- depășirea, de către agenții economici cu capital majoritar de stat, a nivelurilor maxime, stabilite prin hotărâri de guvern, ale prețurilor de vânzare din depozite pentru produsele care (în anumite etape) au o importanță strategică în raport cu menținerea și creșterea nivelului de trai și îndeosebi pentru produsele subvenționate de la bugetul statului;

- depășirea de către orice agent economic a adaosurilor comerciale maxime, stabilite prin hotărâri de guvern, indiferent de numărul verigilor prin care se comercializează mărfurile; într-un asemenea caz suma adaosurilor comerciale succesive și a comisiunilor percepute de intermediari nu poate depăși cuantumul maxim fixat prin norma juridică.

Se impune aici o precizare. Date fiind însemnătatea și sensibilitatea domeniului de care ne ocupăm, toate infracțiunile ce lezează protejarea populației împotriva unor activități comerciale ilicite se urmăresc și se judecă după procedura de urgență prevăzută pentru infracțiunile flagrante și se sancționează prin condamnarea

¹ Vezi M. Boulescu și M. Ghiță, *Control financiar și expertiză contabilă*, Ed. Eficient, București, 1996, pp. 114-116.

vinovaților, iar profiturile ilicite obținute de persoanele fizice ori juridice din aceste activități, precum și încasările totale din vânzarea unor mărfuri a căror proveniență nu poate fi dovedită se preiau ca venit la bugetul statului sub forma unui impozit de 100%.

f) *Infrațiuni specifice activității de control economic-financiar*, dintre care cele mai frecvente sunt următoarele:

- acordarea din culpă a vizei de control financiar preventiv pentru operațiuni fără bază legală;

- efectuarea sau aprobarea efectuării unor operațiuni nelegale care nu au fost supuse în prealabil sau care au fost respinse la viza de control financiar preventiv;

- înscrierea cu bună știință în actele de control (indiferent de natura acestora) a unor date nereale sau inexacte etc.

În funcție de gravitatea faptelor comise și de pericolul lor social, legea penală sancționează sever toate infracțiunile, inclusiv pe cele produse în domeniul economic, financiar, fiscal sau gestionar. Pe noi ne interesează însă mai puțin aspectele globale ale răspunderii penale, sarcina asumată de noi vizând, în principal, clarificarea influențelor pe care acest fenomen juridic și social le are asupra administrării și integrității diferitelor patrimonii. În acest scop, ne propunem cuvenitele delimitări, după cum urmează:

În cazurile în care diferitele infracțiuni au ca efect păgubirea avutului public sau privat, ele generează două categorii distincte de raporturi juridice:

a) Un raport de drept penal, care ia naștere între persoana vinovată (numită făptuitor sau inculpat) și societatea reprezentată prin Stat. Substanța acestui raport o constituie pericolul social al faptelor, care urmează a fi sancționate în urma acțiunii penale cu pedepse specifice: amendă penală, pedepse privative de libertate (închisoare), confiscarea bunurilor care au făcut obiectul, au stat la baza sau sunt produsul infracțiunii, confiscarea parțială sau totală a averii;

b) Un raport de drept civil, care ia naștere între unitatea patrimonială prejudiciată și autorul infracțiunii, având ca obiect recuperarea pagubei suferite și care se soluționează în paralel, sau pe

baza hotărârii pronunțate în litigiul penal. Vom vedea că, pentru aceasta, unitatea păgubită se poate constitui ca parte civilă în cadrul procesului penal, îndreptându-se împotriva inculpatului și a eventualelor părți responsabile civilmente (persoane care au înlesnit sau favorizat producerea pagubei, dar care nu pot fi făcute răspunzătoare din punct de vedere penal) sau poate deschide o acțiune civilă de daune, separată.

4.4.3. Stabilirea și controlul măsurilor de recuperare a pagubelor

Pentru agenții economici și alte unități patrimoniale care au fost păgubiți material în diverse moduri, toate eforturile făcute în fazele anterioare (respectiv identificarea pagubelor, constatarea și consemnarea lor în acte oficiale, evaluarea acestora, efectuarea operațiilor de regularizare posibile și necesare, stabilirea răspunderilor juridice etc.) au drept scop final acoperirea pierderilor suferite.

Din punct de vedere al posibilităților de recuperare, prejudiciile cauzate patrimoniului public sau privat se împart în trei mari grupe:

- prejudicii sau pagube recuperabile prin imputații;
- prejudicii recuperabile prin acțiuni civile sau de arbitraj (pe cale amiabilă);
- prejudicii sau pagube pentru care au fost sesizate organele de urmărire sau de cercetare penală.

Pe de altă parte, în scopul acoperirii sau recuperării pagubelor materiale suferite, unitățile patrimoniale (mai exact spus, organele lor de conducere, cele financiar-contabile și cele juridice) trebuie să adopte două categorii de măsuri. Prima dintre acestea vizează constituirea sau obținerea titlurilor executorii, iar cea de-a doua privește valorificarea sau punerea în aplicare a titlurilor dobândite. Evident, conținutul acestor măsuri și modul de adoptare a lor vor fi influențate de natura răspunderilor juridice, ca și de competențele stabilirii acestor răspunderi, așa cum se va vedea din cele ce urmează.

A. Astfel, în cazul prejudiciilor produse de salariații proprii, pentru care răspunderea materială se stabilește potrivit Codului muncii și care sunt recuperabile prin imputații, sarcina constituirii

titlurilor executorii și valorificării lor revine integral unității patrimoniale păgubite. Ca titluri executorii, se utilizează în acest scop, în principal, angajamentul de plată al persoanei vinovate și decizia de imputare.

Angajamentul de plată este un document scris, prin care autorul pagubei recunoaște existența și întinderea acesteia și se obligă să o acopere într-un anumit mod (depunerea sumei, rețineri din drepturile salariale etc.). Termenul legal de semnare a unui angajament de plată este de 30 zile de la data la care conducerea unității a luat cunoștință de producerea pagubei. Tot de 30 de zile este și termenul de executare a angajamentului de plată (de la data semnării sale).

Deși reprezintă un act de voință unilaterală, angajamentul de plată poate fi contestat de cel care l-a dat. Dacă se constată ulterior că valoarea pagubei nu este cea reală, că nu s-a produs un prejudiciu real și efectiv sau că există un alt vinovat, contestația se va adresa organelor de jurisdicție (respectiv Judecătoriei sau Tribunalului) care pot anula sau desființa angajamentul în totalitate sau pot diminua numai cuantumul sumei de plată. Contestarea unui angajament de plată se face în termen de cel mult 30 zile de la data când sunt cunoscute împrejurările care îl fac contestabil.

Decizia de imputare este un titlu executoriu de bază, care se emite de conducerea unității păgubite, atunci când persoanele vinovate de producerea pagubei nu consimt plata prin angajament scris. Termenul legal maxim pentru emiterea deciziei de imputare este de 60 zile de la data la care organul competent a luat cunoștință de existența pagubei. Pierderea acestui termen sau anularea deciziei de imputare atrage răspunderea personală a conducerii unității sau a persoanelor vinovate de asemenea evenimente, pentru întreaga valoare a pagubelor.

Decizia de imputare se comunică în scris persoanelor obligate la plată în 15 zile de la emitere, iar acestea o pot contesta în justiție într-un termen maxim de 30 zile de la comunicare. Decizia de imputare necontestată în termen devine titlu executoriu definitiv.

În cazurile în care pagubele sunt produse de persoane din

conducerea unității patrimoniale, singure sau împreună cu alte persoane, emiterea deciziei de imputare se va face de organul ierarhic superior, care a numit în funcție respectivele persoane cu funcții de conducere (directori generali, directori de specialitate, directori financiari-contabili). De asemenea, emiterea deciziei de imputare devine obligatorie, ori de câte ori organele de control ale Ministerului Finanțelor dau "dispoziție obligatorie" în acest sens.

Ca mod de formulare, decizia de imputare trebuie să fie motivată, cuprinzând descrierea pagubei, vinovăția autorilor, cuantumul despăgubirilor datorate, precum și calea de atac, inclusiv termenul în cadrul căruia trebuie exercitat.

Poate fi asimilată acestor două tipuri executorii principale (angajament de plată și decizie de imputare) și *Dispoziția de reținere din salariu*, care se emite de conducătorul compartimentului financiar-contabil atunci când titularii de avansuri de trezorerie nu justifică avansurile primite sau nu restituie sumele necheltuite. Dacă titularul de avans nu mai este salariatul unității, pentru obligarea la restituire, acea unitate va trebui să obțină un titlu executoriu notarial.

Odată dobândite titlurile executorii (îndeosebi angajamentele de plată și deciziile de imputare), unitățile patrimoniale trebuie să adopte măsurile necesare pentru valorificarea lor. Acest lucru se realizează de regulă prin încasarea sumelor în casierie sau prin reținerea lor din salariu. Dacă reținerea se eșalonează pe mai multe rate lunare, se va întocmi un scadențar. Evident, urmărirea și executarea acestor măsuri cad în sarcina compartimentului financiar-contabil și a oficiului juridic.

De la regula generală descrisă mai sus fac excepție despăgubirile pentru lipsuri în gestiuni care nu au putut fi acoperite în termen de o lună. Într-un asemenea caz, paguba se suportă din garanția în numerar, iar când aceasta este insuficientă, se poate trece la urmărirea silită a bunurilor constituite drept garanție suplimentară și a altor bunuri ale gestionarului.

B. În cazul prejudiciilor produse prin săvârșirea unor delikte civile, ori prin încălcarea obligațiilor contractuale, titlurile executorii vor fi reprezentate de hotărâri ale organelor de jurisdicție,

singurele în drept să emită asemenea titluri. În scopul obținerii lor, unitățile patrimoniale prejudiciate trebuie să se adreseze unei instanțe, să ceară deschiderea unei acțiuni civile, să-și fundamenteze și să-și motiveze pretențiile de despăgubire, să furnizeze mijloacele de probă și să-și delege un reprezentant care să le apere interesele în instanță (de regulă, consilierul juridic, conducătorul compartimentului financiar-contabil sau o altă persoană din conducerea executivă a unității).

Titlurile executorii dobândite (hotărârile judecătorești) pot fi valorificate de către unitățile păgubite, fie direct, fie cu sprijinul altor organe, inclusiv al celor de executare silită.

Când am grupat prejudiciile în funcție de posibilitățile de recuperare, am convenit că pagubele recuperabile prin acțiuni civile ar putea fi recuperate printr-un arbitraj, pe cale amiabilă. O asemenea situație poate interveni atunci când două persoane juridice (sau chiar fizice) au un conflict de interese, în cadrul căruia una din părți pretinde celeilalte anumite despăgubiri sau alte daune-interese. În mod normal, aceste unități sau persoane ar trebui să se adreseze instanței și să-și regleze conturile pe cale civilă. Dar, pentru evitarea procedurilor judiciare (care sunt de regulă greoaie, îndelungate și costisitoare), aceleași unități ori persoane pot conveni să stingă conflictul de interese prin conciliere directă sau recurgând la arbitrajul unei terțe persoane (de regulă, un expert contabil recunoscut și acceptat de părți pentru autoritatea sa profesională și pentru poziția neutră). Două condiții sunt obligatorii în acest caz, anume ca cele două părți să convină de comun acord asupra persoanei expertului și să se angajeze că vor accepta necondiționat opinia formulată sau soluția dată de acesta.

Evident, într-o asemenea situație, nu va exista un titlu executoriu propriu-zis. Documentul de bază va fi în acest caz Procesul-verbal de conciliere (cuprinzând acordul părților) sau Raportul de expertiză contabilă (cuprinzând opinia sau soluția dată de expert), iar conducerile celor două unități vor lua deciziile de cuviință, în temeiul acestor documente, așa cum s-au angajat.

C. Prejudiciile produse prin infracțiuni (mai corect spus, prin

fapte ce întrunesc elementele unor infracțiuni) generează pentru unitățile patrimoniale păgubite sarcini și mai complexe. Acestea se datorează și procedurilor judiciare care sunt destul de complicate. Am convenit anterior (când ne ocupam de stabilirea răspunderii penale) că procedurile penale se desfășoară în două faze distincte, în cadrul cărora unitățile păgubite au obligații diferite, astfel:

Într-o primă fază, numită “ancheta penală”, rolul principal revine organelor de urmărire sau de cercetare penală. În această fază unitatea păgubită trebuie să sesizeze în scris organele penale, să le înainteze dosarele întocmite și să le furnizeze toate mijloacele de probațiune cerute. După instrumentarea cazului, fiecare dosar se trimite, pe bază de rechizitor, unei instanțe de judecată, potrivit competențelor stabilite de lege.

Faza a doua poate începe printr-o “anchetă judiciară” (când judecătorul completează probele necesare) și cuprinde în principal “judecata penală”, care trebuie să confirme sau să infirme faptele incriminate. În această fază, unitatea păgubită se constituie de regulă ca parte civilă, susținându-și pretențiile de despăgubire atât față de inculpat, cât și față de persoanele responsabile civilmente introduse în cauză. Constituirea ca parte civilă se face printr-o declarație depusă la instanța penală până la citirea actului de sesizare. Acest mod de soluționare a despăgubirilor civile este mai avantajos, avându-se în vedere faptul că probele se administrează o singură dată (în același timp), ele pot fi mai bine apreciate în contextul general al cauzei în speță, iar titlul executoriu se obține mai repede.

Dacă procesul penal se judecă în altă localitate, precum și în alte cazuri bine motivate (de exemplu, inculpatul a produs un lanț de infracțiuni în dauna mai multor unități patrimoniale) iar unitatea prejudiciată omite sau întârzie să se constituie ca parte civilă, ea are posibilitatea să aștepte hotărârea din litigiul penal și apoi, în baza acesteia, să deschidă o acțiune civilă separată de daune, în localitatea în care își are sediul social. În acest caz, pretențiile de despăgubire civilă se judecă exclusiv în conformitate cu prevederile Codului de procedură civilă, dar având la bază hotărârea definitivă din procesul penal.

În ambele situații, titlul executoriu dobândit de unitatea prejudiciată va fi o hotărâre a organelor judiciare, pe care respectiva unitate va putea să o valorifice prin mijloace și cu forțe proprii sau cu sprijinul organelor de executare silită (executorul judecătoresc). În cazul particular al prejudiciilor produse de salariații unității, executarea silită a datoriilor se face obligatoriu într-o anumită ordine de priorități și anume:

- din garanția în numerar;
- prin valorificarea bunurilor constituite drept garanție suplimentară;
- rețineri din drepturile salariale;
- urmărirea altor (oricăror) bunuri mobile ori imobile aparținând datornicului sau persoanelor care au garantat pentru el;
- cu sprijinul executorului judecătoresc, în care caz trebuie aplicate proceduri diferite pentru: executarea mobilă (când sunt exceptate bunurile de uz personal ale debitorului și familiei sale, alimentele necesare familiei pentru două luni sau până la noua recoltă, combustibilii pentru încălzit și gătit pe trei luni de iarnă, bunurile ce servesc la exercitarea profesiei); executarea imobiliară (care se face numai pe bază de titlu executor definitiv și cu condiția ca dreptul de executare de 3 ani să nu fie prescris; în speță se poate institui sechestru asupra imobilelor); executarea silită a bunurilor comune ale soților (cele dobândite în timpul căsătoriei, care au un regim distinct).

Trebuie să reamintim faptul că prejudiciile cauzate prin delict civile și prin infracțiuni au alte dimensiuni valorice decât cele produse de salariații unității în cadrul atribuțiilor lor de serviciu, cuprinzând și foloasele nerealizate de unitate. În consecință, organele de control economic-financiar și cele financiar-contabile din unitățile păgubite au obligația să furnizeze organelor judiciare toate datele necesare pentru stabilirea despăgubirilor integrale (valoarea propriu-zisă a pagubei, profitul la care era îndreptățită unitatea, dobânzile plătite băncilor pentru creditele aferente mijloacelor afectate, cheltuielile suplimentare făcute, eventualele penalități sau despăgubiri datorate altor unități ca efect al

prejudiciului cauzat, inclusiv actualizarea la inflație a sumelor de mai sus).

De asemenea, trebuie făcută mențiunea că, în cazul infracțiunilor prin care se aduc prejudicii patrimoniului public și privat al statului, instanțele care judecă procesele penale sunt obligate să acorde din oficiu despăgubiri civile, chiar și atunci când unitățile patrimoniale lezate nu deschid acțiuni separate de daune și nu se constituie ca parte civilă. O asemenea obligație are la bază rațiunea potrivit căreia proprietatea publică este unică, indivizibilă și inalienabilă, iar unitățile administrativ-teritoriale, regiile autonome și instituțiile publice care o administrează nu pot renunța, în nume propriu, la despăgubirile civile ce li se cuvin.

* * *

Ca o sinteză a celor expuse în cadrul acestui vast capitol, desprindem concluzia că administrarea patrimoniului din unitățile economiei naționale și apărarea integrității avutului public și privat sunt obiective de cea mai mare actualitate pentru organele de control economic-financiar, pentru organele de conducere și cele financiar-contabile din unități, pentru organele judiciare și pentru alte categorii de organe, care poartă pe umerii lor o mare responsabilitate pentru consolidarea și dezvoltarea proprietății, fundamentul oricărei societăți democratice.

Capitolul 5

PROBLEME SPECIFICE ALE CONTROLULUI ECONOMIC-FINANCIAR ÎN CONDIȚIILE SISTEMELOR INFORMATICE MODERNE

În diferitele secțiuni ale lucrării noastre am făcut frecvente referiri la sursele de informare și chiar la mijloacele tehnice care trebuie să-l ajute pe controlor în munca sa. În acest capitol ne propunem să subliniem principalele particularități care intervin atunci când informațiile necesare organelor de control (sau măcar cea mai mare parte dintre acestea) sunt furnizate de către sistemele informatice moderne.

5.1. Câteva considerațiuni generale

Este indiscutabil faptul că exercitarea diferitelor forme de control economic-financiar, ca și efectuarea altor lucrări similare (expertize, evaluări, fuziuni, lichidări etc.) sunt indisolubil legate de existența unor surse de informare autentice și complete, care să permită pe de o parte cunoașterea exactă a realităților, iar pe de altă parte formularea unor concluzii pertinente. Informarea corectă a organelor de control economic-financiar joacă un rol important nu numai pentru edificarea acestora și pentru întocmirea documentelor lor finale, dar și din punct de vedere al beneficiarilor controlului, respectiv al organelor de conducere, administrative, de sinteză sau judiciare care adoptă decizii ori hotărâri pe baza respectivelor documente de control.

Considerată în general, informarea este un proces complex de cunoaștere, desfășurat metodic, care presupune ca momente ale sale identificarea, culegerea, înregistrarea, prelucrarea, transmiterea și interpretarea datelor, folosind în acest scop metode și mijloace dintre cele mai diverse.

Pentru organele de control economic-financiar principalele surse de informare sunt cele furnizate de sistemul contabil al întreprinderii. Avem în vedere, în primul rând, registrele contabile obligatorii (registrul-jurnal, registrul-inventar și registrul-carte mare), precum și sintezele ori raportările periodice (balanțele de verificare lunare, declarațiile depuse la finanțele publice, bilanțurile contabile anuale), dar nu putem omite nici alte surse de informare cum sunt documentele primare care au calitatea de piese justificative, evidențele tehnico-operative ținute la gestiuni, subunități sau locuri de producție, situațiile statistice, documentele cumulative sau centralizatoare etc.

Atunci când verifică feluritele aspecte ale mișcărilor de valori ce se produc în lumea fenomenelor economice și sociale, controlul economic-financiar consultă, analizează, compară și sistematizează un volum mare de informații, diversificate ca formă de prezentare și conținut, dar unitare din punctul de vedere al contribuției pe care o pot aduce la cunoașterea realităților și clarificarea obiectivelor urmărite. Asta înseamnă că pentru buna exercitare a controlului economic-financiar sunt necesare fluxuri informaționale raționale pe toate treptele de organizare a unităților patrimoniale și a economiei naționale în ansamblul ei. Evident, raționalizarea fluxurilor informaționale se referă în primul rând la calitatea datelor și la operativitatea furnizării lor, dar și la concentrarea acestora într-un sistem integrat, capabil să satisfacă toate necesitățile gestiunii, conducerii și controlului, prin informarea simultană a tuturor compartimentelor, nivelurilor de decizie și organelor interesate. De altfel, integrarea sistemului informațional economic este indisolubil legată de sursele de informații, canalele de circulație, metodologia prelucrării datelor și abilitatea utilizării rapoartelor de ieșire.

Recunoașterea faptului că informația este instrumentul de bază prin care sunt comandate și controlate activitățile economice desfășurate în cadrul unităților patrimoniale de diverse tipuri impune perfecționarea continuă a mijloacelor și tehnicilor de tratare a datelor. În condițiile actualului progres științific și tehnic,

culegerea și prelucrarea manuală a informațiilor economice (îndeosebi a celor contabile și financiare) satisface numai parțial necesitățile unei conduceri operative. Volumul imens de operațiuni, efectuate adesea cu întârziere și uneori cu greșeli, împiedică promovarea metodelor moderne de control. Mai mult decât atât, limitele fizice și intelectuale ale oamenilor, viteza lor de reacție și capacitatea de prelucrare sunt în mod frecvent depășite de complexitatea problemelor și de rapiditatea cu care se succed procesele și fenomenele economice. În acest fel, metodele și tehnicile tradiționale de informare devin insuficiente, fiind în totală contradicție cu nivelul tehnic din ce în ce mai ridicat al producției sociale și cu progresul general al societății.

Rezolvarea problemelor enunțate mai sus impune cu necesitate extinderea folosirii mijloacelor moderne de calcul și a aplicațiilor informatice, modernizarea proceselor informațional-decizionale, promovarea mai consecventă a informaticii de gestiune. Specialiștii sunt unanimi în a aprecia că, prin extinderea utilizării mijloacelor informatice moderne, sistemele de evidență și calcul devin mai operative, permițând o conducere mai concretă a activităților economice, dar și un control permanent și mult mai eficace asupra tuturor operațiunilor și tranzacțiilor.

Succesele obținute în ultimele decenii de către întreprinderi și instituții (inclusiv de către cele românești) se concretizează îndeosebi în dezvoltarea microinformaticii (dotarea cu minicalculatoare proprii), dar și în promovarea unor centre sau rețele de calcul puternice de tip departamental, teritorial și uzinal. Marea majoritate a societăților comerciale, a regiilor autonome și a instituțiilor publice efectuează astăzi lucrările lor financiar-contabile cu ajutorul echipamentelor proprii, sau apelează la serviciile unor firme specializate în prestații informatice (mai ales pentru lucrările periodice de mare volum). În felul acesta, informarea conducerii și exercitarea formelor interne și chiar externe de control financiar și gestionar capătă valențe noi. Cel puțin două aspecte merită să fie luate în discuție aici.

În primul rând, fructificarea avantajelor pe care le oferă sistemele informatice se împletește organic cu rigoarea prezentării

codificate a datelor, memorarea acestora pe suporti tehnici, adaptarea documentelor justificative și a situațiilor finale, modificarea fluxurilor sau circuitului informațiilor, integrarea și exploatarea comună a bazelor de date, extinderea tehnicilor de teleprelucrare.

În al doilea rând, în legătură cu aceste aspecte se impune din capul locului o precizare deosebit de importantă pentru înțelegerea corectă a esenței fenomenului, anume că sistemele informatice nu afectează conținutul propriu-zis și obiectivele de fond ale controlului economic-financiar, dar exercită o influență puternică asupra modalităților de exercitare, generând mutații de ordin metodologic, schimbări de priorități și chiar apariția unor sarcini noi (specifice), cum ar fi, de pildă, validarea procedurilor de prelucrare și controlul calității datelor furnizate de sistemele automate de calcul.

5.2. Influențele pe care le exercită sistemele informatice moderne asupra controlului economic-financiar

Avantajele prelucrării automate a informațiilor economice și îndeosebi a celor financiar-contabile sunt multe și foarte diverse. Sistemele informatice moderne efectuează lucrările mult mai rapid, reduc volumul de muncă vie și cheltuielile aferente acesteia, asigură o exactitate sporită și mai multă încredere în datele furnizate, exclud erorile de copiere, multiplicare sau reportare, pot efectua concomitent mai multe operații diferite și permit obținerea unor informații mult mai analitice. Toate aceste avantaje se răsfrâng și asupra controlului economic-financiar, influențându-l în mod favorabil. Dar, interferențele dintre controlul economic-financiar și sistemele de prelucrare a datelor nu trebuie privite în mod simplist. Am convenit deja mai sus că sistemele informatice impun rigori superioare care exercită asupra controlului influențe de natura restricțiilor. Nu ne propunem să dezvoltăm acum și aici acest subiect, dar trebuie să admitem că această chestiune este o problemă de maximă importanță, care nu poate fi neglijată nici de specialiști, nici de autoritățile administrative. Criminalitatea economico-financiară, crima organizată, marea delicvență financiară și marile fraude în domeniul asigurărilor sociale, evaziunea fiscală și fenomenul spălării banilor

murdari sunt numai câteva domenii în care infracțiunile sunt sprijinite de o logistică informatică din ce în ce mai sofisticată și mai performantă. Încă acum un sfert de secol americanii erau înspăimântați de apariția așa-zisilor "delicvenți cu gulere albe" (white collar criminals) care jefuiau companii și produceau imense deturnări de fonduri publice cu ajutorul calculatorului. Astăzi guvernele tuturor statelor, organele și serviciile naționale de combatere a fenomenului infracțional, ca și multiplele organisme internaționale de represiune sunt confruntate cu adevărate rețele informatice utilizate în scopuri subterane și cu furtul prin Internet, care reclamă mijloace de identificare și de combatere mult mai puternice.

Pentru a reveni la problemele noastre și pentru a păstra caracterul de manual al acestei lucrări, vom sintetiza cele două categorii de influențe pe care sistemele informatice le exercită asupra controlului economic-financiar, astfel:

a) Influențele de natura avantajelor sau facilităților sunt în principal următoarele:

- În primul rând, datele de intrare se introduc o singură dată în sistem (fie prin transcriere, fie prin preluarea lor în memorii și în fișiere). Aplicarea acestui principiu asigură o identitate deplină a datelor preluate din documentele-sursă, precum și caracterul unitar al indicatorilor folosiți în diferite compartimente. În același timp, rezultatele obținute din calcul (sau din prelucrare) pot fi înregistrate concomitent sau succesiv și în jurnale, și în fișe, și în rapoarte sau alte situații de ieșire.

Din punctul nostru de vedere, asta înseamnă că organele de control economic-financiar și revizorii contabili sunt, în principiu, scutiți de verificarea corespondenței datelor din contabilitate cu cele din evidențele tehnic-operative ori din raportările statistice și de tradiționalele punctaje între evidențele cantitative și cele valorice, între contabilitatea analitică și cea sintetică, între diferitele gestiuni ale aceleiași întreprinderi.

- În al doilea rând, efectuarea automată a calculelor oferă întotdeauna un confort sporit de siguranță, un sentiment de încredere pe care controlorii nu-l pot avea în condițiile prelucrării

manuale a datelor. Dacă adăugăm acestui avantaj și posibilitățile practic nelimitate de memorare / stocare a datelor și de redare a lor în momentul și la locul dorit de operator, vom admite că organele de control economic-financiar și experții vor putea să-și orienteze eforturile direct către problemele de fond și mai puțin spre exactitatea operațiunilor aritmetice. Nu trebuie totuși scăpat din vedere faptul că precizia prelucrărilor din sistemele informatice se întemeiază pe calitatea și sinceritatea documentelor sursă, dar și pe conținutul programelor de prelucrare. Asupra acestui aspect vom reveni mai târziu.

- În al treilea rând, sistemele informatice moderne permit o grupare și o sistematizare mai bună și mai ușoară a datelor, fapt ce facilitează analiza mai temeinică și mai operativă a proceselor și fenomenelor economice din întreprinderi și instituții, sporind eficiența activității de control economic-financiar.

- În al patrulea rând, este cunoscut și recunoscut faptul că sistemele informatice moderne se caracterizează prin operativitatea culegerii datelor și prelucrarea aproape instantanee a acestora, astfel încât controlul fenomenelor economice se poate face “în actualitatea lor”, sporind totodată promptitudinea măsurilor propuse sau adoptate pe baza constatărilor făcute de către organele de control economic-financiar.

Din cele de mai sus, desprindem concluzia că facilitățile oferite de sistemele informatice moderne influențează în mod favorabil activitatea de control economic-financiar și ușurează sarcinile oricărui controlor. Dar, asemenea avantaje ies în evidență și pot fi fructificate numai în măsura în care sistemele informatice sunt bine puse la punct și perfect organizate. În caz contrar, prelucrarea datelor cu mijloace moderne de calcul poate genera erori și denaturări mai mari și mult mai greu de identificat și de corijat decât în cazul evidențelor manuale. Asta înseamnă că sistemele informatice aduc nu numai avantaje, dar impun și unele restricții.

b) Influențele de natura restricțiilor se referă în principal la următoarele aspecte:

- În primul rând, viteza cu care sunt operate înregistrările

sau transpuse datele pe suporti tehnici exclude posibilitatea examinării atente a fiecărui document. În plus, operatorii din sistemele informatice nu au în toate cazurile pregătirea și competențele necesare pentru a aprecia realitatea, legalitatea sau oportunitatea operațiunilor conținute în respectivele documente.

- În al doilea rând, în condițiile sistemelor informatice, introducerea unor sume greșite, denaturarea unor simboluri sau coduri și alte erori similare se înregistrează concomitent în jurnale și în fișe sau sunt preluate în toate aplicațiile ce utilizează fișierul în cauză, ajungând până în balanțele de verificare și de acolo în bilanț. În aceste condiții, depistarea erorilor este mult mai greoaie (neputându-se realiza prin obișnuitele confruntări sau punctaje caracteristice evidențelor manuale), iar corectarea lor nu se poate face decât prin înregistrări sau documente specifice de stornare.

- În al treilea rând, într-un mediu puternic informatizat, condițiile de acces la mijloacele de probă sunt total diferite față de sistemele de evidență manuală. Se știe că, în cele mai multe cazuri, organele de control economic-financiar trebuie să-și susțină constatările și concluziile lor cu elemente concrete preluate din documentele și din evidențele unității verificate. Or, dacă toate informațiile financiar-contabile sunt conținute în calculator sau sunt înregistrate pe suporti tehnici, organele de control trebuie să găsească soluții individuale pentru fiecare situație în care au nevoie de documente lizibile, atașabile la actele de control.

Influențele sistemelor informatice moderne asupra controlului economic-financiar vizează și alte aspecte. Pe lângă facilitățile oferite și restricțiile impuse, apare necesitatea obiectivă a cunoașterii, de către organele de control economic-financiar, a sistemelor de prelucrare a datelor și a modului de utilizare a situațiilor finale practicate în unitățile patrimoniale ce fac obiect al controlului. Asta înseamnă în fapt că acțiunile propriu-zise de control trebuie precedate de studii preliminare sau documentări speciale asupra sistemului informațional și informatic, care să permită organelor de control să se familiarizeze cu condițiile concrete din unitate și să aprecieze gradul de siguranță pe care îl oferă informațiile pe

care le vor utiliza. De altfel, în viziunea lor modernă, controlul financiar și revizia contabilă se sprijină tot mai mult pe o "abordare de tip sistem", care presupune mai întâi o cunoaștere de ansamblu (sumară) a întreprinderii și apoi împărțirea misiunii de control în două etape sau faze distincte¹:

- Prima fază este consacrată analizei, înțelegerii și eventual materializării sistemelor de prelucrare și a procedurilor specifice unității în cauză. Pe această bază, revizorul va evidenția punctele tari și punctele slabe, atât în conceperea sistemelor și procedurilor, cât și în aplicarea lor de către personalul diverselor servicii.

- Cea de-a doua fază cuprinde lucrările propriu-zise de verificare a informațiilor contabile și financiare. Se precizează și faptul că întinderea controalelor și sondajelor din această fază este influențată de rezultatele obținute în faza precedentă.

Dacă admitem un asemenea mod de punere a problemelor, atunci reprezentarea unei revizii contabile (abordată într-o manieră tradițională, dar realizată într-un mediu informatizat) se va prezenta ca în fig. nr. 12.

5.3. Documentarea organelor de control economic-financiar în legătură cu conținutul și organizarea sistemelor informatice

În condițiile sistemelor informatice moderne, organele de control economic-financiar, experții contabili și auditorii financiari sunt confrunțați cu o serie de probleme noi, generate de faptul că documentele pe care trebuie să la consulte au suferit importante adaptări de formă și conținut, circuitul lor este modificat, datele sunt în mare parte codificate, principiile de prelucrare sunt altele, erorile se depistează mai greu, iar corecturile sunt făcute după alte reguli și în alte locuri decât operațiunile la care se referă.

Pentru a face față acestor probleme complexe, organele de

¹ Jean Raffegeau, Alain Ritz: *Audit et informatique*, Ed. P.U.F., Paris, 1986, p. 7 și urm.

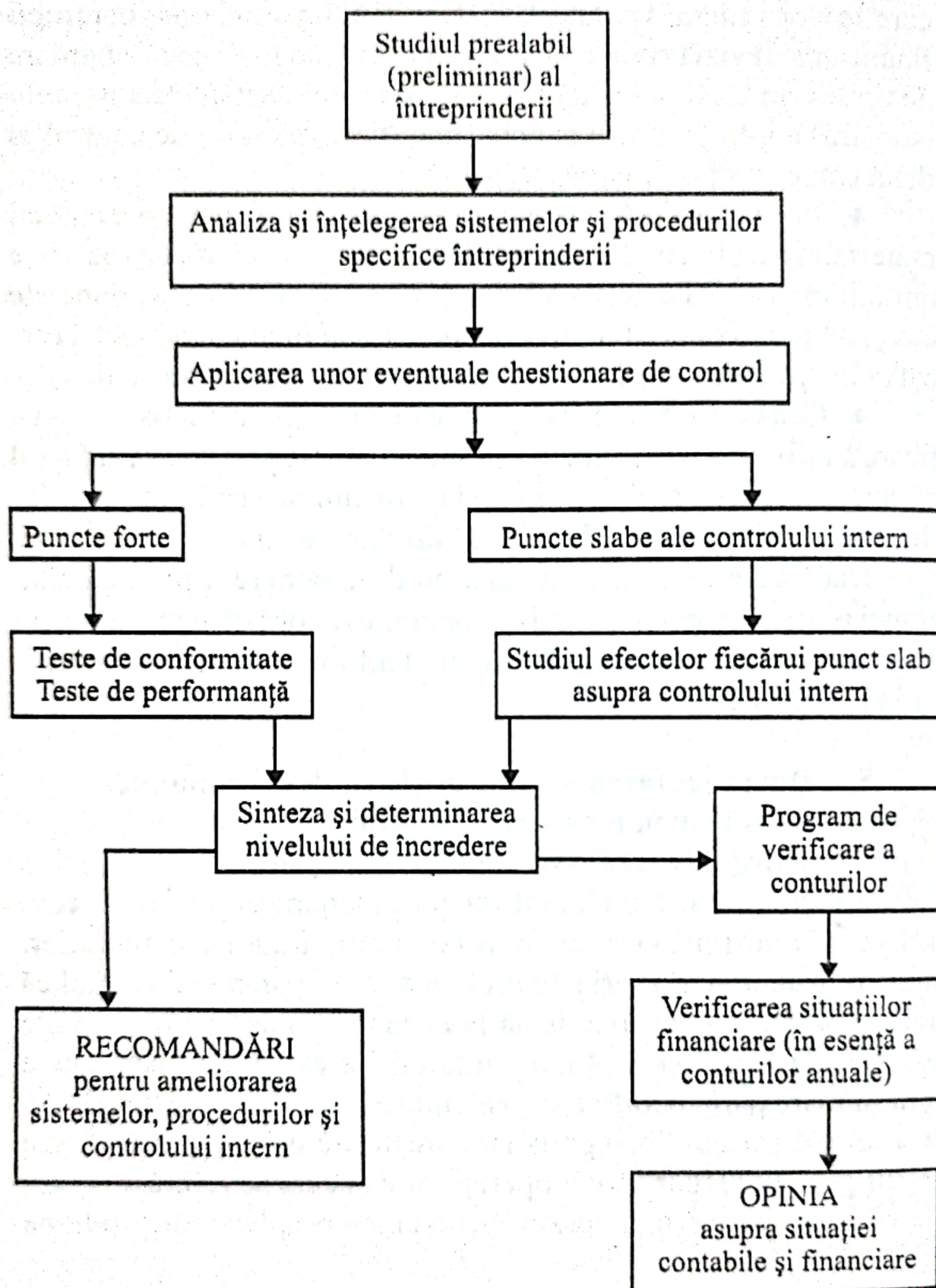


Fig. nr. 12 – Organizarea unei revizii contabile, într-o abordare tradițională, dar într-un mediu informatizat

control economic-financiar trebuie, mai întâi, să stăpânească în măsură suficientă principiile generale ale informaticii de gestiune, să cunoască noile tipuri de calculatoare personale și posibilitățile lor de adaptare la cerințele actualului sistem contabil al întreprinderii, la modul de organizare a muncii și la concepția fiecărei unități cu privire la sistemul de prelucrare, de circulație și de utilizare a informațiilor.

O problemă deloc neglijabilă este aceea a limbajului informatic. Dacă vrea să studieze și apoi să evalueze sistemele informatice utilizate în unitățile controlate, un controlor trebuie să se apropie de acest limbaj, iar un asemenea demers nu este chiar ușor. Este cunoscut faptul că orice activitate intelectuală din domeniul economic, inclusiv controlul economic-financiar, utilizează un limbaj specializat, dar cele mai multe dintre aceste limbaje sunt în general cunoscute de conducerea financiară și de personalul serviciilor contabile. Informaticienii însă, chiar și cei ce slujesc informatica de gestiune, au creat un gen de limbaj (mai exact spus, un jargon) absolut specific, compus cel mai adesea din abrevieri și prescurtări sofisticate, cărora le atribuie înțelesuri fanteziste, accesibile (cred ei) unui număr redus de așa-ziși inițiați. În alte cazuri, informaticienii noștri utilizează direct concepte și termeni împrumutați din limba franceză ori din engleza americană sau britanică, dar care (din păcate) n-au făcut niciodată obiectul unei transpuneri în limba română. Chiar și fără aceste excentricități, limbajul informatic ridică suficiente probleme pentru un controlor, care trebuie să se familiarizeze cu expresii mai mult sau mai puțin ermetice, cum sunt, de exemplu, sistem de operare, sarcini multiple, monitor de teleprelucrare, program sursă, limbaj mașină, densitate de înregistrare, spațiu interbloc, proceduri catalogate etc. Dar, în opinia noastră, perspectiva nu este chiar așa de sumbră. Normalizatorii români în domeniul contabilității au impus deja un număr de criterii minimale pe care trebuie să le îndeplinească programele informatice utilizate în contabilitate, iar organele de control economic-financiar au acumulat suficientă experiență în descrierea arhitecturii unui sistem informatic și în aprecierea calității și gradului său de fiabilitate.

În general, documentarea organelor de control economic-financiar asupra sistemelor informatice se concretizează, de regulă, într-un studiu efectiv, la fața locului, asupra tuturor aspectelor ce privesc prelucrarea datelor și organizarea evidențelor în unitatea supusă verificării. Necesitatea unei asemenea documentări este impusă de gradul diferit de informatizare a agenților economici, de folosirea unor tipuri diferite de echipamente electronice, de existența unor sisteme specifice (proprie) de codificare sau simbolizare, de abordarea diferențiată a lucrărilor și aplicațiilor de contabilitate ori de altă natură.

În cazul organelor de control sau al experților contabili care îndeplinesc într-o întreprindere numai o misiune temporară ori ocazională, documentarea va avea ca obiectiv asigurarea condițiilor pentru înțelegerea evidențelor și registrelor oficiale obligatorii, limitându-se la aspectele metodologice ale prelucrării și înregistrării datelor și, evident, numai la domeniul de referință al situației de cercetat sau al cazului în litigiu.

În schimb, pentru organele de control gestionar de fond, organele controlului financiar de stat (ale căror sarcini directe includ și verificarea contabilității agenților economici), pentru cenzorii societăților comerciale și alți auditori, cunoașterea sistemelor informatice trebuie să fie mai aprofundată și mult mai cuprinzătoare. De fapt, documentarea preliminară pe care o fac aceste organe reprezintă nu numai o etapă pregătitoare a acțiunilor de control, dar și o fază a controlului propriu-zis, în cadrul căreia se va urmări în sinteză concepția întreprinderii cu privire la sistemele de prelucrare. Dacă ne raportăm, de pildă, la controlul gestionar de fond, trebuie să reamintim că organizarea compartimentului financiar-contabil și a celorlalte structuri informaționale din unitate reprezintă un obiectiv de maximă importanță. În aceste condiții, respectivele organe de control vor verifica, încă în faza de documentare, modul de armonizare a principiilor informaticii cu principiile general admise în contabilitate, corectitudinea înregistrărilor efectuate pe baza acestora și măsurile luate de întreprindere pentru asigurarea exactității tuturor calculelor, totalizărilor și reporturilor.

Ca principiu, la unitățile care folosesc echipamente proprii, respectiv calculatoare personale exploatate în regim individual, documentarea organelor de control economic-financiar începe cu analiza proiectelor de sistem informațional, documente care stabilesc echipamentele folosite, modul de distribuire a acestora pe compartimente sau pe oameni, variantele de exploatare, sistemul de coduri, lucrările ce se efectuează, actele justificative utilizate, situațiile ce urmează a fi obținute, programele de prelucrare, efectele economice preconizate. Cu ocazia analizei proiectelor de sistem informațional se poate deja aprecia dacă unitatea a ales cea mai potrivită variantă de prelucrare și înregistrare a datelor și dacă opțiunile se bazează pe un studiu temeinic al realităților și necesităților din întreprindere.

Este cunoscut faptul că efectele introducerii sistemelor informatice țin în mare măsură de modul în care se desfășoară etapa pregătitoare. În acest scop, pentru aprecierea condițiilor create de întreprindere, organele de control economic-financiar pot urmări o suită de obiective specifice, cum sunt:

- locul, momentul și modul de întocmire a documentelor primare sau justificative;
- circuitul acestor documente și respectarea graficelor de predare a lor la oficiul sau la punctele informatice;
- corelarea lucrărilor informatizate cu capacitățile sau caracteristicile tehnice ale echipamentelor din dotare;
- pregătirea documentelor în vederea înregistrării, stabilirea ordinii de operare și apoi modul de clasare a lor după introducerea datelor în calculator (pentru operațiuni de verificare ulterioară sau arhivarea directă);
- programele de prelucrare adoptate și instrucțiunile interne de utilizare a lor;
- modalitățile de interpretare a datelor și a situațiilor obținute pe cale informatică și integrarea lor în ansamblul lucrărilor de contabilitate ale întreprinderii;
- organizarea și funcționarea unui control intern (fie el chiar sumar) asupra prelucrărilor informatizate și identificarea cauzelor ori locurilor ce pot provoca omisiuni, erori sau denaturări;

- posibilitățile pe care le oferă echipamentele electronice existente pentru facilitarea muncii de control economic-financiar propriu-zis.

Având în vedere faptul că etapa documentării poate scoate în evidență anumite deficiențe în organizarea și funcționarea sistemului informatic, această etapă poate fi finalizată deja prin propunerea sau adoptarea unor măsuri concrete de perfecționare.

Pe de altă parte, la unitățile care dispun de sisteme informatice complexe (formate din rețele de calculatoare interconectate sau dintr-un calculator central puternic și multe terminale ori periferice), sarcinile de documentare ale organelor de control economic-financiar sunt și mai dificile. Pe lângă obiectivele minimale enumerate mai sus, va trebui să avem în vedere o serie de probleme noi, dintre care cele mai reprezentative sunt următoarele:

- organizarea intrărilor și ieșirilor din sistem;
- alegerea suportilor și transpunerea datelor pe aceștia;
- organizarea gestiunii fișierelor și a bazelor de date;
- conținutul, structura și coerența diverselor programe de aplicații utilizate;
- planul de coordonare a operațiunilor de prelucrare automată a datelor și altele similare.

Considerațiile de mai sus ne conduc la constatarea că simpla cunoaștere a calculatorului, a modului de funcționare a acestuia, a limbajelor evaluate de programare și chiar a sistemelor integrate de prelucrare a datelor nu sunt premise suficiente pentru organizarea și exercitarea unui control economic-financiar eficient. Dacă avem în vedere numai sistemele integrate de prelucrare (care tratează informațiile economice ca pe un tot unitar, indiferent de proveniență, de conținutul și destinația lor), va trebui să admitem că aceste sisteme provoacă însemnate mutații în modul de organizare și conducere a evidențelor economice (contabilitate financiară și de gestiune, evidențe tehnic-operative, raportări statistice), mutații care influențează nu numai baza de informare, dar și metodologia de desfășurare practică a controlului economic-financiar.

O regulă elementară spune că, în cele mai multe cazuri, reci-

proca este valabilă. În cazul nostru, controlul economic-financiar este, la rândul său, chemat să contribuie la perfecționarea sistemelor informatice din întreprinderi și instituții. Prin însăși natura sa, controlul face posibilă depistarea eventualelor neconcordanțe, suprapuneri, paralelisme ori deficiențe în modul de organizare a culegerii, a prelucrării, a furnizării și a utilizării informațiilor economice și financiare.

În loc de concluzie, vom sublinia faptul că, din punctul de vedere al controlului economic-financiar, sistemele informatice moderne pot fi considerate corecte dacă satisfac toate exigențele privind introducerea datelor, logica prelucrării, extragerea rezultatelor și folosirea lor eficientă în procesul conducerii gestiunilor economice.

5.4. Controlul calității datelor furnizate de sistemele informatice moderne

Demersurile noastre anterioare conduc la constatarea că principala modificare intervenită în structura sarcinilor ce revin organelor de control economic-financiar, în condițiile sistemelor informatice, constă în aceea că, pe lângă obiectivele de fond ale controlului sau ale altor verificări similare, trebuie urmărite cu egală atenție operațiunile secundare de culegere, prelucrare și prezentare a informațiilor utilizate. Acest lucru are o dublă semnificație:

➤ În primul rând, metodologia controlului și tehnica altor verificări trebuie adaptate la condițiile și cerințele impuse de sistemele informatice, la noile forme de organizare și de prezentare a evidențelor economice.

➤ În cel de-al doilea rând, organele de control economic-financiar și experții contabili trebuie să cunoască (să poată aprecia) gradul de exactitate al datelor furnizate de sistemele informatice, să-și formeze convingerea că investigațiile și apoi concluziile lor au o bază de plecare reală. Unii profesioniști ai domeniului vorbesc chiar despre o nouă schemă de intervenție¹ a controlului, cu referire

¹ 1. Jean Raffegeau, Alain Ritz: *Audit et informatique*, Ed. P.U.F., Paris, 1986, p. 34 și urm.

expresă la revizia contabilă. În esență, aceste opinii se bazează pe faptul că, pentru orice revizor, cele mai importante schimbări impuse de un mediu informatic sunt următoarele trei:

- aplicarea procedurilor programate de prelucrare și eventual de control;
- păstrarea datelor contabile în fișiere care nu pot fi citite și interpretate decât de calculator;
- necesitatea de a controla continuu dezvoltarea, utilizarea și securitatea programelor, a fișierelor de date și a procedurilor din cadrul compartimentului informatic.

Din punct de vedere teoretic, ca și în cazul sistemelor de lucru manuale, în sistemele informatizate, revizorul sau orice alt controlor se află în fața unei opțiuni (unei alegeri) de maximă importanță:

(1) fie că apreciază pozitiv controlul intern și în consecință reduce întinderea lucrărilor sale propriu-zise de verificare a conturilor contabile;

(2) fie că nu se încrede în controlul intern și preferă să facă o revizie directă și aprofundată a documentelor contabile și financiare.

Cu alte cuvinte, datorită constrângerilor și oportunităților specifice dintr-un mediu informatizat sau puternic informatizat, revizorul trebuie să aprecieze rapid calitatea sau validitatea procedurilor programate, existența și consistența controalelor efectuate de utilizatori și eficiența controlului intern informatic. Pentru aceasta el dispune de un larg evantai de tehnici de verificare, dar asupra acestor aspecte vom reveni mai târziu.

Ceea ce este important să înțelegem în această fază a demersului nostru este faptul că, în ciuda aparențelor, cu toate avantajele pe care le oferă, sistemele informatice moderne nu exclud în totalitate posibilitatea apariției unor erori sau omisiuni. Acestea se pot datora neatenției personalului care întocmește și pregătește pentru înregistrare documentele primare, operatorilor care introduc datele în calculator sau le transpun pe suporti tehnici, specialiștilor care programează sau acționează comenzile echipamentelor de calcul, profesioniștilor beneficiari care controlează și apoi utilizează situațiile finale.

În linii generale, asigurarea condițiilor de calitate în aplicațiile de calcul informatizat are în vedere existența a trei surse principale de erori: erorile datorate modului de introducere a datelor (erori de intrare), erorile datorate defecțiunilor sau întreruperii accidentale a funcționării echipamentelor și erorile de program.

Erorile de intrare sunt de două feluri (de omisiune și de comitere), având efecte și implicații diferite. Omisiunile pot proveni din circulația defectuoasă a documentelor justificative, amplasarea necorespunzătoare a echipamentelor periferice, instruirea superficială a operatorilor sau neatenția lor, utilizarea unor sisteme inadecvate de transmitere a datelor. Trebuie să admitem că erorile de omisiune influențează întregul proces de prelucrare a datelor, în sensul că ele denaturează mărimea unor indicatori, împiedică cunoașterea unor aspecte sau detalii, alterează corelațiile firești dintre date. Depistarea erorilor de omisiune și corectarea lor joacă un rol important în asigurarea exactității datelor finale și necesită un efort constant din partea tuturor celor implicați, într-un fel sau altul, în organizarea și exploatarea sistemelor informatice.

În aceeași manieră trebuie abordate și erorile de comitere, indiferent dacă acestea sunt întâmplătoare sau intenționate, numerice sau logice, de date sau de suport. Reținem și faptul că erorile de comitere sunt mult mai greu de depistat (mai ales atunci când sunt produse în mod deliberat și cu anumite intenții), iar implicațiile lor sunt, de regulă, foarte complexe.

Defecțiunile intervenite și eventualele întreruperi ale funcționării echipamentelor informatice pot conduce și ele la apariția unor erori de prelucrare (datorate în primul rând pierderii unor date sau seturi de date), afectând în final calitatea informațiilor obținute din prelucrare. În cazul acestora, din punctul de vedere al controlului economic-financiar, se pune îndeosebi problema prevenirii respectivei erori, iar acest lucru implică elaborarea și aplicarea unui plan metodic și bine conceput de întreținere, testare periodică și urmărire continuă a funcționării echipamentelor de prelucrare automată a datelor.

Pe de altă parte, siguranța în exploatarea sistemelor informatice moderne poate fi asigurată și prin controlul programelor de

aplicații. În general, este admis faptul că erorile de program sunt mai ușor de identificat, utilizându-se în acest scop teste adecvate, specifice diferitelor sisteme și configurații ale echipamentelor de prelucrare automată a datelor. Pentru organele de control economic-financiar este necesar să cunoască mai întâi că există asemenea teste și apoi să se convingă că întreprinderea controlată le utilizează în mod constant.

Cunoașterea principalelor surse de erori ne conduc la constatarea că orice unitate patrimonială care adoptă un sistem informatic de tratare a operațiunilor financiar-contabile și care dorește să-și asigure condițiile minimale de calitate în acest sens are obligația să instituie un control propriu asupra realității și exactității datelor de intrare, asupra proceselor de prelucrare, dar și asupra modului de codificare / simbolizare care va garanta identificarea cât mai exactă a informațiilor ce intră și mai ales ies din sistem.

În practica sistemelor de prelucrare a datelor, controlul propriu de calitate se realizează atât prin personalul de specialitate, cât și cu ajutorul unor programe sau puncte de testare introduse în programele calculatoarelor. În funcție de momentul exercitării lui, controlul exactității datelor poate îmbrăca trei forme distincte: a) Controlul inițial (efectuat înaintea și în timpul introducerii datelor); b) Controlul pe parcurs (care se efectuează în toate fazele prelucrării); c) Controlul final (efectuat la terminarea procesului de prelucrare, dar și cu ocazia recepționării de către beneficiari a situațiilor obținute din calcul). Evident, conținutul acestor trei forme de control și modalitățile de exercitare practică a lor diferă în funcție de echipamentele utilizate de fiecare unitate patrimonială și de concepția de organizare a exploatării acestora.

A. Astfel, în cazul unităților patrimoniale mici, care utilizează numai calculatoare personale (unul sau un număr redus de asemenea echipamente), controlul exactității informațiilor financiar-contabile vizează global întregul proces de culegere, grupare, înregistrare sau prelucrare și furnizare a datelor. El începe prin analiza condițiilor de formă și de fond ale pieselor justificative (documente primare ori centralizatoare) și sfârșește prin validarea rezultatelor

înregistrate în situații, jurnale, fișe de cont sau balanțe de verificare. În aceste condiții, se înțelege că rolul principal revine controlului inițial, care trebuie să asigure introducerea în sistem a unor date reale și exacte, corect simbolizate sau codificate și ordonate în funcție de necesitățile prelucrării automate. Acest lucru presupune, în primul rând, un control vizual asupra documentelor primare și centralizatoare care conțin datele curente sau de mișcare.

Dar, prin natura lor, lucrările cu caracter financiar-contabil impun în multe cazuri și utilizarea unor date anterioare ori precedente (cum ar fi, de exemplu, stocurile sau soldurile inițiale sau vechi), precum și a unor mărimi constante (de natura prețurilor, codurilor sau simbolurilor, coeficienților etc.). Evident, aceste date se găsesc înmagazinate în memoriile calculatorului, dar, pentru a putea fi luate în calcul, ele trebuie apelate și readuse în tratamentul operațiunilor curente, iar acest lucru trebuie verificat. Asta înseamnă că sarcinile controlului inițial se extind și asupra unor date deja existente în sistem, dar care trebuie validate la reluarea lor în calcul, măcar din punct de vedere al corectei lor selectări.

Cu toate avantajele pe care le oferă, controlul inițial nu asigură totuși certitudinea unei exactități absolute a datelor preluate într-o aplicație. În afară de aceasta, unele dificultăți în operare, o eventuală pană de curent sau alte opriri accidentale ale calculatorului pot adăuga noi surse de erori. De aceea, se impune exercitarea unui control pe parcurs, adică pe toată durata înregistrării unei operațiuni sau a efectuării unei lucrări mai complexe. Acest control este tot un control vizual care constă în urmărirea (de către operator sau de către alte persoane) a rezultatelor intermediare și mai ales a acelor rezultate pe care calculatorul le furnizează în diferitele situații, jurnale sau fișe de cont.

În sfârșit, controlul final (în asemenea cazuri) se efectuează după terminarea definitivă a oricărei lucrări și vizează, în egală măsură, aspectele de formă, logice și de corelație ale situațiilor furnizate de calculator. Controlul de formă se referă la imprimarea corectă și inteligibilă a cifrelor și a textului, la respectarea coloanelor din formular sau a celor programate, la efectuarea corecturilor

prin stornări, la semnarea documentelor finale de către operatorii care le-au întocmit și de către persoanele care le-au verificat. La rândul său, controlul logic poate să scoată în evidență aprecierea greșită a ordinului de mărime a sumelor, apariția unor valori exagerate, comiterea unor erori evidente de calcul, efectuarea greșită a grupajului datelor în conturile dezvoltătoare, nerealizarea unor funcții automate și altele similare. În ce privește controlul de corelație, acesta se realizează de regulă prin confruntarea totalurilor obținute cu cifrele de control stabilite anticipat, prin compararea datelor similare din situații diferite sau prin urmărirea corespondenței sumelor între coloanele aceluiași formular.

Din cele de mai sus desprindem concluzia că în sistemele informatice simple (bazate pe un număr redus de calculatoare personale, exploatate în regim individual) sistemul propriu de control asupra exactității datelor furnizate este considerat eficient numai în măsura în care reușește să asigure informarea corectă a conducerii, a organelor de control și a celorlalți factori interesați. De altfel, în literatura de specialitate¹, acesta este recunoscut ca fiind un control al utilizatorilor. Se propune chiar un model de test care demonstrează cum funcționarea corectă și regulată a procedurilor programate este asigurată prin controlul făcut de utilizatori. Astfel, după înregistrarea documentelor prenumerotate secvențial, un prim control va da lista tuturor operațiunilor care ar fi trebuit prelucrate, cu identificarea documentelor lipsă. Controlul utilizatorilor nu se limitează la documentele lipsă, el vizează în plus să stabilească dacă toate elementele supuse verificării sunt reflectate în mod corespunzător în lista de control menționată mai sus. Evident, progresele înregistrate în informatica de gestiune fac ca asemenea proceduri de control să fie din ce în ce mai puțin folosite, revizorii fiind în general dispuși să se încreadă în controlul intern informatic practicat în sistemele automatizate simple.

¹ Jean Raffegau, Alain Ritz: *Audit et informatique*, Ed. P.U.F., Paris, 1986, p. 36.

B. Într-un mediu în care sistemele informatice sunt complexe, când executarea lucrărilor de contabilitate se face cu calculatoare puternice sau prin rețele de calculatoare, organizate în centre de calcul (uzinale, departamentale sau teritoriale) ori în birouri informatice centralizate, controlorii financiari și revizorii contabili nu au altă posibilitate de alegere decât să abordeze misiunile lor "prin intermediul calculatorului". Trebuie să avem în vedere și faptul că, în asemenea cazuri, sarcinile de control propriu sunt împărțite între beneficiari și executanți, fiecare dintre ei având responsabilități bine precizate și consemnate de regulă în contracte bilaterale (dacă este vorba de centre de calcul sau alte unități de informatică cu gestiune independentă).

Concret, beneficiarilor le revin părți din sarcinile de control inițial (cele legate de pregătirea documentelor primare) și, evident, sarcini de control final (ocasionate de recepția lucrărilor și utilizarea lor în conducerea gestiunilor economice).

În consecință, centrele sau birourile de calcul informatic trebuie să asigure controlul inițial asupra transpunerii datelor pe suporturi tehnice, organizarea lor în fișiere și introducerea în calculator, controlul pe parcurs al proceselor de prelucrare, precum și o însemnată parte a controlului final.

Delimitarea sarcinilor de control între beneficiar și executant este totuși relativă. De exemplu, în cazul controlului inițial intervine o colaborare obligatorie generată de complexitatea operațiunilor și de importanța rezolvării lor corecte. Astfel, documentele primare se predau centrelor de calcul sau birourilor informatice organizate în pachete sau loturi, însoțite de un tichet de control (care indică beneficiarul, data și numărul documentelor). În multe cazuri, pachetele de documente au totaluri de control ale datelor cantitative sau valorice (suma datelor înregistrate într-un câmp comun), sau aceste totaluri se stabilesc de personalul centrului de calcul. Datele de control sunt conținute într-o înregistrare distinctă, calculatorul având posibilitatea să verifice, ori de câte ori are nevoie, corectitudinea datelor preluate din documentele sursă. Dacă se constată nepotriviri, pachetele sau loturile de documente se restituie pentru corectare.

Controlul pe parcurs presupune și el o distribuire a sarcinilor, de data aceasta între operator și calculator. Operatorul poartă răspunderea pentru introducerea datelor și a programului în calculator și pentru extragerea rezultatelor. În acest scop, el urmărește, pe baza indicațiilor conținute în foaia de instrucțiuni, desfășurarea întregului proces de prelucrare, putând sesiza imediat apariția unor erori de introducere, operare sau program, precum și cazurile de funcționare necorespunzătoare a calculatorului. În afară de aceasta, calculatoarele moderne dispun de sisteme automate de operare, care au sarcina să controleze continuu desfășurarea proceselor informatice, reducând astfel intervențiile operatorului. Sistemul automat de operare este de fapt un program special care dirijează executarea celorlalte programe. El are posibilitatea de a interveni în cazul întreruperii unui program, precum și posibilități proprii de tratare a erorilor.

Sistemele de prelucrare automată a datelor dispun și de alte posibilități de control. Prin introducerea unor clauze sau teste în programele de prelucrare pot fi depistate și înlăturate o serie de erori, reprezentate prin:

a) incompatibilitatea unor date de intrare cu altele similare, existente deja în sistem (de exemplu, pentru un anumit cod de materiale, produse sau mărfuri unitatea de măsură actuală nu corespunde cu cea din fișierul nomenclator);

b) inadvertențe de suport (exemplu, pentru o anumită operațiune calculatorul admite la intrare numai informații de un anumit fel, recunoscute după un cod de acces);

c) depășirea limitelor inferioare sau superioare, caracteristice unor date (oricât de banal ar părea exemplul nostru, trebuie să admitem că ziua nu poate primi valori numerice mai mici decât 01 sau mai mari decât 31; la fel, luna trebuie situată între 01 și 12; în domeniul economic, asemenea limite pot reprezenta baremuri, standarde, marje de diverse tipuri);

d) lipsa unor valori sau date obligatorii (cum ar fi, de exemplu, contul corespondent sau data operațiunii);

e) folosirea unor date neadmise de sistem (de exemplu, alt simbol sau cod pentru aplicație, fișier sau program);

f) neconcordanța între caracterele firești (în sensul că valorile și cantitățile trebuie să fie în toate cazurile numerice, unitățile de măsură alfabetice, iar codurile alfanumerice).

Atunci când vorbim de controlul pe parcurs nu putem omite din discuție nici facilitățile pe care le oferă orice calculator modern, care poate executa un control intern asupra datelor din sistem, utilizând în acest scop algoritmi de calcul specifici (cum ar fi, de exemplu, controlul codurilor și controlul de paritate, efectuate în cadrul memoriilor interne).

Alte posibilități de identificare a eventualelor erori ori omisiuni din lucrările cu caracter contabil sunt date de controlul final. Prin confruntarea listelor finale cu documentele și evidențele primare, prin analiza corelațiilor ce trebuie să existe între diversele rapoarte de ieșire sau prin interpretarea rezultatelor de către beneficiari pot fi sesizate și îndreptate, imediat sau ulterior, deficiențe cum sunt:

a) lipsa unor conturi (sintetice ori analitice), gestiuni, grupe sau seturi de date;

b) corespondențe nepermise între conturi (care încalcă logica contabilă ori simplifică în mod abuziv filiera de înregistrare);

c) folosirea unor prețuri necorespunzătoare sau vechi, provenite din utilizarea unor fișiere neactualizate sau a altor fișiere decât cele normale;

d) totaluri valorice exagerate;

e) neconcordanțe între sumele înregistrate în conturile analitice și totalurile lor din conturile sintetice;

f) stocuri cantitative negative și altele asemenea acestora.

Organele de control economic-financiar, indiferent de atribuțiile și competența lor, dar mai ales experții contabili și auditorii financiari, care utilizează date furnizate de sistemele informatice moderne, trebuie să cunoască aceste posibilități de control propriu și să urmărească măsurile adoptate de întreprindere pentru realizarea lor. Fiecare dintre ei trebuie să-și facă o imagine clară despre concepția întreprinderii controlate asupra sistemului propriu de control al exactității datelor și despre eficiența acestui sistem. Sub

aspect formal, o primă apreciere a eficienței sistemului propriu de control informatic poate fi făcută prin analiza corecturilor și stor-nărilor efectuate ulterior pe jurnale, fișe sau situații, ori prin cer-cetarea listelor de erori.

În egală măsură, organele de control economic-financiar și experții contabili trebuie să cunoască nivelul de securitate al sistemelor informatice, respectiv modul de organizare a datelor financiar-contabile și constituirea lor în diferite tipuri de fișiere, precum și măsurile de protecție împotriva riscurilor de alterare, pierdere sau distrugere.

Din cele de mai sus desprindem concluzia că absența sau nivelul slab al controlului intern informatic poate avea incidente importante asupra tuturor procedurilor de factură contabilă con-ținute în programele de aplicații. În aceste condiții, pentru validarea procedurilor programate (îndeosebi a celor care nu sunt controlate de utilizatori), revizorul sau oricare alt controlor trebuie să aplice tehnici proprii, cum ar fi, de exemplu, chestionarele de control informatic, analiza detaliată a unor aplicații, utilizarea unor soft-uri de revizie specializate și chiar examinarea activităților desfășurate în cadrul departamentului informatic (mai ales în punctele în care se presupune că acestea sunt slabe). Dar, asemenea demer-suri sunt specifice îndeosebi formelor superioare de control eco-nomic-financiar, respectiv expertizei contabile și auditului finan-ciar-contabil. În lucrarea de față ne vom limita la problemele de bază ale controlului unei aplicații.

5.5. Examinarea și controlul unei aplicații informatice

Studiul și aprecierea fiabilității unei aplicații informatice presupune un demers care se caracterizează printr-un nivel mai scăzut de formalizare decât cea mai mare parte a celorlalte domenii de intervenție a controlului. În fapt, orice tratament informatic este o lucrare specifică, chiar dacă privește probleme sau domenii de aplicare foarte generale, cum ar fi contabilitatea financiară a stocu-rilor, facturarea, plățile sau gestiunea personalului. Prin urmare, ar fi mult mai simplu de căutat și de găsit o linie de conduită comună,

a cărei esență constă în înlănțuirea principalelor etape sau operații, ca în schema următoare (vezi fig. nr. 13):

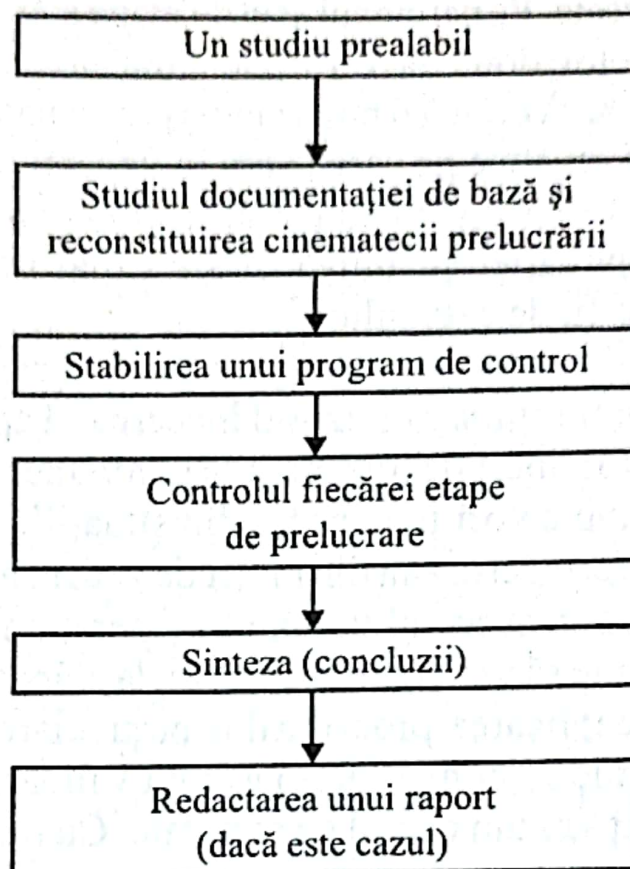


Fig. nr. 13 – Testările sau controlul unei aplicații informatice

Evident, pentru a putea fi înțeleasă corect, schema noastră are nevoie de câteva explicații.

a) Astfel, studiul prealabil corespunde unei prime informări asupra aplicației vizate și el nu poate fi dissociat de trecerea în revistă (reconstituirea cinematecii) a principalelor faze ale prelucrării. Acest lucru se poate realiza destul de ușor prin contacte cu diverse servicii sau compartimente utilizatoare, dar și prin discuții prealabile cu informaticianul care a conceput sau are sarcina dezvoltării prelucrărilor în cauză, ori cu persoana responsabilă cu întreținerea lor. Aceste demersuri pot fi confruntate cu “Tabloul general al aplicațiilor” care a fost stabilit, eventual, de către revizor cu ocazia unui control anterior.

În general, studiul prealabil are un dublu obiectiv: să estimeze volumul de muncă pe care îl presupune examinarea și controlul

aplicației considerate (asta în primul rând) și să stabilească (împreună cu principalii interesați de acest control) un calendar al intervențiilor directe. Pe parcursul acestei etape sau, mai exact spus, în finalul primelor două faze din schema prezentată mai sus, controlorul trebuie să obțină o bună cunoaștere a naturii și întinderii prelucrărilor informatice pe care le are în vedere; el va include un număr important dintre elementele acestei cunoașteri în analiza funcțională a aplicației și, într-o măsură mai mică, în analiza organică, cum ar fi, de exemplu:

- Identificarea tranzacțiilor și mișcărilor semnificative.

În această împrejurare revizorul încearcă să aprecieze contribuția principalelor tipuri de tranzacții la compunerea cifrei de afaceri sau a altor indicatori importanți din situațiile contabile și financiare ale întreprinderii, atât din punct de vedere al dimensiunilor monetare, cât și sub aspectul volumului operațiunilor prelucrate. De altfel, el trebuie să verifice obligatoriu, la sfârșitul exercițiului, aplicarea sau neaplicarea procedurilor particulare care pot avea incidență (mai mică sau mai mare) asupra validării respectivelor posturi din bilanț sau din contul de rezultate. Cu titlul de exemplu, vom cita doar câteva proceduri de acest tip: inventarierea generală a patrimoniului la sfârșit de an, verificarea minuțioasă a soldurilor conturilor curente la bănci, calculul și înregistrarea unor provizioane pentru deprecierea stocurilor cu rotație lentă sau a unor creanțe clienți.

- Descrierea generală a aplicației și a modurilor de operare.

Oricât de inițiat în problemele informaticii și chiar dacă este foarte experimentat, revizorul nu poate să se dispenseze de o cât mai bună înțelegere a obiectivelor generale ale sistemului, pe care modificările și întreținerile succesive ale programelor le alterează adesea, din nefericire. Pentru a obține informațiile necesare, controlorul poate consulta caietele de sarcini ori manualele de utilizare (dacă sistemul nu a fost prea profund modificat), dar poate consulta și diferiți utilizatori (care sunt la curent cu modificările intervenite).

- Elaborarea unei organigrame de lucru.

După informarea de care am vorbit mai sus, controlorul sau

revizorul va iniția un studiu mai amănunțit al operațiunilor de intrare / ieșire și al principalelor fișiere. El va pregăti o organigramă generală de lucru.

Pentru a fi cât mai ușor utilizabilă, organigrama generală trebuie să aibă dimensiuni cât mai reduse (un număr limitat de pagini). Dacă etapele semnificative sunt numeroase, saltul de la o pagină la alta trebuie să intervină în momentul unei rupturi logice în fluxul prelucrărilor. Există însă și o condiție care trebuie să fie în mod obligatoriu îndeplinită, aceea a integralității ciclului de prelucrare. Toate tranzacțiile semnificative trebuie să fie reprezentate, ceea ce vrea să însemne că organigrama generală trebuie să cuprindă elementele esențiale, începând cu prima etapă a prelucrărilor care are incidențe contabile și terminând cu integrarea finală a datelor în calculele de sinteză ale contabilității (balanțe de verificare lunare, bilanț contabil anual, conturi previzionale).

Într-un mediu de prelucrare distribuită, revizorul va trebui să pregătească sau (mai bine, de preferință) să ceară întreprinderii să pregătească o schemă care să pună în evidență rețelele și nodurile de comunicare (inclusiv relațiile dintre ele), fluxurile de informații vehiculate și bazele de date alimentate de către aplicația analizată.

Programele sau blocurile de prelucrare care trebuie să figureze într-o organigramă de lucru sunt cele care acoperă una sau mai multe proceduri programate, dintre cele considerate semnificative.

Dacă etapele de prelucrare sunt numeroase sau foarte numeroase revizorul poate avea tot interesul să pregătească organigrame detaliate; în acest caz el va trebui să adopte o concepție modulară a foilor sale de lucru¹, care să permită trecerea ușoară de la organigrama generală la organigrame mai detaliate. Pentru aceasta, organigrama generală va trebui să pună în evidență legăturile fizice (interfețele) și pe cele logice (natura informațiilor transmise) între subsistemele ce corespund organigramelor detaliate.

¹ Foile de lucru sunt documente specifice activității de audit financiar-contabil, dar se utilizează în ultimul timp și în alte forme de control economic-financiar.

b) Stabilirea unui program de control.

În ultimul timp, orice controlor extern și mai ales experții și auditorii contabili consideră că volumul și intensitatea efortului propriu trebuie să fie invers proporționale cu forța sau slăbiciunea controlului intern. Acest lucru este valabil și în domeniul informatic, ceea ce vrea să însemne că stabilirea unui program de control al aplicațiilor trebuie precedată de evaluarea sistemului de control intern asupra acelor aplicații.

Ca principiu, controlul intern al oricăror prelucrări informatice se apreciază în funcție de următoarele obiective de bază:

- exhaustivitatea informațiilor culese și prelucrate;
- exactitatea acestora;
- protecția și conservarea datelor;
- modul de autorizare a operațiunilor;
- adecvarea și calitatea sistemului de referințe (mersul etapelor controlului) pentru prelucrarea examinată.

Pentru a realiza un prim diagnostic asupra controlului intern al aplicației pe care o examinează, revizorul sau controlorul dispune de diferite instrumente de lucru, printre care chestionarele de control intern al aplicațiilor informatice. Cu titlu de exemplu, redăm în continuare un extras dintr-un asemenea chestionar¹:

¹ Vezi, Jean Raffegeau, Alain Ritz: *Audit et informatique*, Ed. Presses Universitaires de France, Paris, 1986, p. 99.

Exactitatea informației	Comentarii și referințe
<u>Controlul prelucrărilor interactive.</u> <u>1. Proceduri de culegere și prelucrare a datelor.</u> a) Operațiunile de înregistrare sunt bine separate de operațiunile de validare? b) Se întocmesc pretotaluri de control pe lot? c) Datele care nu sunt supuse controlului prin balanțe sau prin pretotaluri sunt ele validate cu ajutorul unor cifre cheie ale codurilor detectoare de erori? d) Zonele numerice (sume, cantități, prețuri etc.) sunt protejate printr-un control cifric adecvat? e) Se efectuează controlul de veridicitate pentru înregistrările cele mai importante? f) Se efectuează comparații pentru a verifica validitatea unei zone sau a unei anumite informații cu alte fișiere sau cu alte înregistrări din același fișier? <u>2. Controlul prelucrărilor.</u> a) Toate datele recent culese sau numai actualizate sunt în mod sistematic înregistrate în registrul-jurnal? b) Utilizatorul informației prelucrate verifică validitatea datelor înregistrate în jurnale? c) Jurnalele de înregistrare (sau sintezele lor) remise utilizatorilor pentru control sunt arhivate (păstrate) după verificare? <u>Notă:</u> Se solicită câteva exemplare ale acestor documente și se verifică existența vizelor de control.	

După aprecierea controlului intern al aplicației se va trece la întocmirea unui program propriu de teste și verificări. Acest program are ca obiectiv asigurarea validității diagnosticului pus în etapa precedentă, astfel:

1. Dacă revizorul sau controlorul consideră că sistemul de control intern al aplicației examinate este satisfăcător, el își va orienta (cel mai adesea) lucrările sale de verificare proprii în următoarele trei direcții principale:

- verificarea programelor ce corespund principalelor proceduri programate (constitutive) ale prelucrării, prin revederea dosarului și a programării și prin realizarea de încercări;

- sondaje de conformitate asupra controalelor efectuate de utilizatori, pentru a se asigura că informația preluată este analizată, iar eventualele erori corectate;

- verificarea, evident limitată, a datelor informatice și a conținutului fișierelor administrate de către aplicație.

2. Dacă, dimpotrivă, revizorul sau controlorul consideră sistemul propriu de control intern al aplicației ca fiind nesatisfăcător, el nu va avea altă alegere pentru stabilirea programului său de control decât să verifice în mod analitic (aprofundat) datele informatice și conținutul fișierelor folosite în acea aplicație.

În oricare dintre aceste două ipoteze, revizorul va trebui să țină cont, indiferent de gradul de precizie dorit, și de condițiile de aplicare a mijloacelor de testare disponibile.

În rezumat, demersul său în cursul acestei etape urmează schema alegerii metodologice următoare (vezi fig. nr.14):

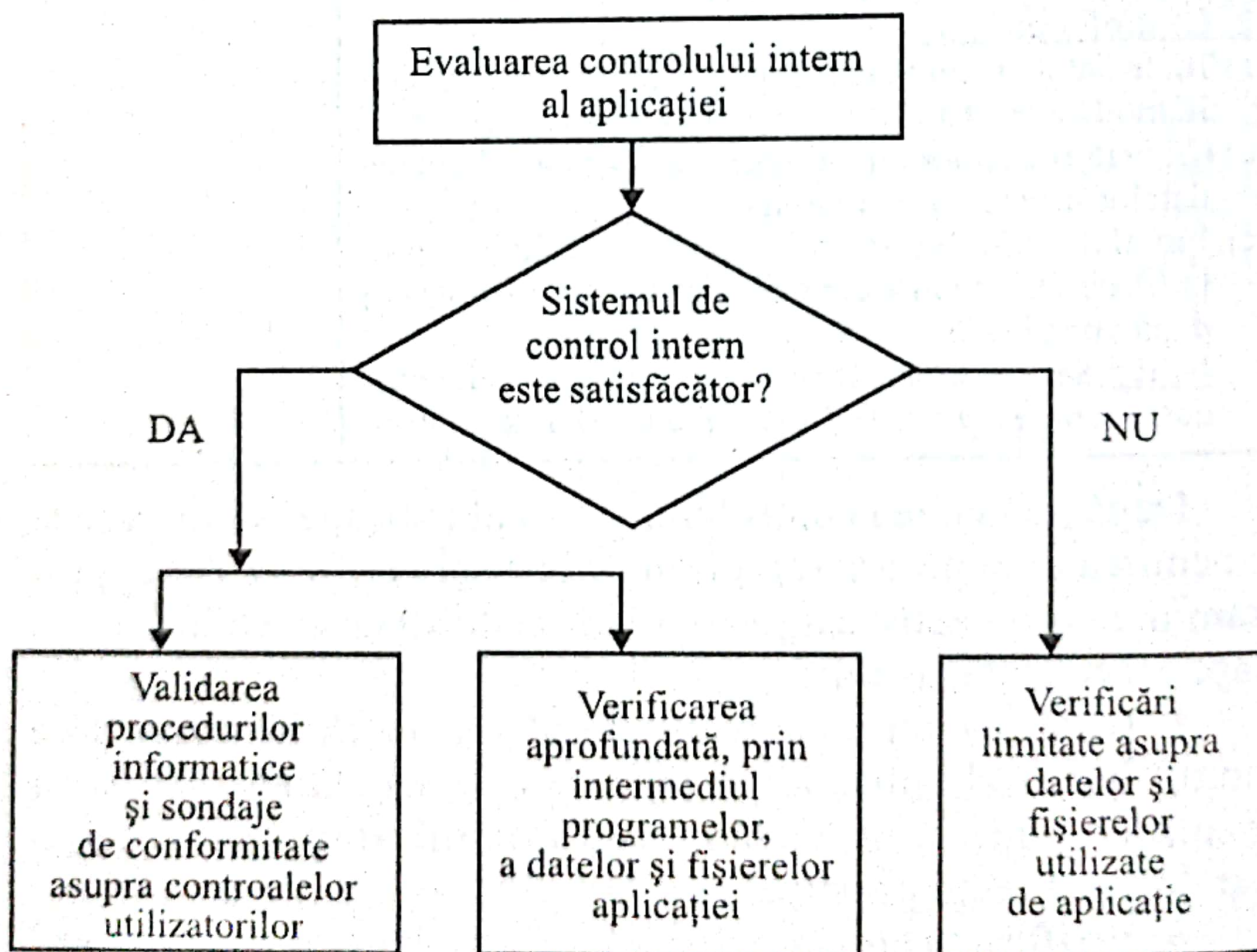


Fig. nr. 14 – Stabilirea unui program de control pentru revizia unei aplicații informatice

c) Controlul bunei funcționări a aplicației se poate realiza cel mai simplu prin verificarea concretă a fiecărei etape de prelucrare, dar acest lucru este greoi și puțin eficient.

Pentru a-și întări convingerea în ceea ce privește validitatea unei anumite prelucrări financiar-contabile, revizorul va fi tentat să se asigure de buna funcționare a celor mai importante programe sau părți din acestea. Pentru atingerea unui asemenea scop el poate avea în vedere mai multe tehnici consacrate în domeniul controlului economic-financiar.

Astfel, un controlor experimentat va efectua teste de încercare pentru a vedea reacțiile programelor utilizate de întreprindere la combinații de informații pe care respectivul controlor are puține șanse să le întâlnească în mod curent în cadrul aplicației examinate. În mod deosebit, încercările de acest gen sunt utile pentru a verifica dacă programele de prelucrare nu acceptă date exagerate sau chiar aberante, care pot altera conținutul unei prelucrări în ansamblul său.

În alte situații, se poate dovedi eficientă realizarea unui program simplificat care să execute o funcție esențială a aplicației supuse controlului. De asemenea, executarea în paralel a două prelucrări, urmată de o comparație (fie manuală, fie automată) a devenit deja un procedeu clasic pentru detectarea deficiențelor existente într-o anumită funcție importantă a sistemului. Trebuie totuși știut că utilizarea acestei tehnici nu poate fi generalizată.

În cazurile în care examinarea procedurilor de exploatare a aplicației a scos în evidență existența unor anomalii importante, pentru revizor devine indispensabil controlul exhaustiv, care să îl asigure că desfășurarea prelucrării se derulează corect. Pentru aceasta, el va indica întreprinderii toate documentele de exploatare care trebuie să fie editate în timpul prelucrării de control. De asemenea, revizorul trebuie să ceară să-i fie comunicate toate elementele ce privesc această prelucrare (memorate prin intermediul rutinelor sistemului contabil și editate sub forma unui jurnal de bord), în scopul depistării eventualelor incidente de exploatare în cursul cărora ar fi putut interveni manipulări ale fișierelor. Este știut faptul că cea mai mare parte a anomaliilor atât în prelucrări,

cât și în introducerea datelor, se produc la nivelul conținutului fișierelor. Așa că este rațional să se efectueze cercetări sau controale asupra acestor fișiere.

d) Sinteza sau concluziile examinării și controlului unei aplicații pot avea, așa cum am văzut deja, incidente serioase asupra problemelor de fond ale controlului pe care revizorul sau alt verificator urmează să-l efectueze în întreprinderea luată în obiectiv. Dacă este vorba de un control izolat, fără perspective de reluare sau repetare, concluziile desprinse privesc numai acel control, și, prin urmare, ele nu au o valoare demnă de generalizat. Dacă controlul ce urmează a fi efectuat este un control de rutină (de exemplu, un control fiscal), atunci sinteza sau concluziile privind validitatea prelucrărilor din aplicație vor trebui avute în vedere la viitorul control de același fel. Dacă, în schimb, este vorba de o misiune permanentă de control (cum este cea a cenzorilor sau a altor auditori), concluziile nu mai pot rămâne la stadiul de simple constatări, ele trebuie să fie urmate de măsuri mai energice care privesc perfecționarea sistemului informatic (în general) și a aplicației vizate (în special). Într-o asemenea situație devine necesară o intervenție la conducerea întreprinderii pentru a aduce ameliorări sistemului de prelucrare, iar acest lucru se poate face printr-o discuție directă sau prin intermediul unui raport scris.

e) Redactarea unui raport scris privind calitatea și eficiența controlului intern informatic este specifică auditului financiar-contabil și îndeosebi controlului contractual al conturilor. Evident, raportul se poate limita la o aplicație concretă, dar cel mai adesea el privește întregul proces de culegere, prelucrare, stocare și utilizare a informațiilor economice și contabile, inclusiv bazele de date și securitatea fișierelor.

Din punct de vedere al conținutului și finalității sale, raportul adresat conducerii unității ce face obiect al controlului poate cuprinde numai constatări și aprecieri sau acestea pot fi însoțite de recomandări ori indicații de perfecționare.

5.6. Particularități în exercitarea principalelor forme de control economic-financiar pe baza datelor furnizate de sistemele informatice moderne

Așa cum am mai subliniat și cu alte ocazii, sistemele informatice exercită o influență favorabilă asupra tuturor formelor de control economic-financiar și asupra tehnicilor de efectuare a auditului financiar și expertizei contabile. Cu toate că obiectivele de fond ale controlului și expertizei rămân neschimbate, mutațiile care se produc în baza de informare, operativitatea furnizării datelor și abundența acestora, calitatea lor superioară și posibilitățile sporite de memorare (specifice echipamentelor electronice) impun cu necesitate adaptarea modalităților de verificare, perfecționarea metodologiilor de control și chiar unele modificări de sarcini sau de obiective, după cum urmează:

a) Astfel, pentru a începe cu formele proprii de control intern, vom sublinia că (de exemplu) controlul managerial (pe care l-am numit și control ierarhizat sau operațional) se efectuează în condiții mult mai bune decât atunci când informarea conducerii este asigurată prin prelucrarea manuală a datelor. Acest lucru se datorează în principal influenței pe care echipamentele electronice de calcul o exercită asupra operativității și exactității informațiilor furnizate. Trebuie să admitem, fără demonstrație, că informarea rapidă și completă a organelor de conducere de la diferite niveluri ierarhice din întreprinderi și instituții permite urmărirea mai operativă a modului în care se desfășoară activitățile economice, și în consecință, adoptarea unor decizii mai bine fundamentate și mult mai eficiente.

Modernizarea controlului managerial este și mai evidentă în condițiile sistemelor informatice integrate, care asigură informarea simultană a tuturor compartimentelor și nivelurilor organizatorice interesate, evaluarea din mers a performanțelor și retroacțiunea rapidă asupra proceselor aflate în curs de desfășurare. Putând prelucra mesaje (de date și de programe) transmise de la distanță și având posibilitatea memorării unui volum mare de date eterogene, sistemele integrate participă direct la organizarea, controlul și diri-

jarea proceselor și activităților care se desfășoară în diferite compartimente ale unităților economico-sociale. În acest fel, controlul managerial sau ierarhizat se integrează organic în însăși structura conducerii, având o eficiență considerabil mai mare.

b) În ce privește controlul financiar preventiv, va trebui să admitem că acesta este mai puțin afectat sub raport metodologic, datorită faptului că el se exercită înainte de efectuarea operațiunilor economice patrimoniale prevăzute de legislația în vigoare. În schimb, el este influențat din punctul de vedere al organizării și al sarcinilor sale specifice.

Astfel, în condițiile sistemelor informatice moderne, documentele primare și cele centralizatoare suferă importante modificări și adaptări (de formă, de conținut ori de circuit) care se răsfrâng inevitabil și asupra controlului financiar preventiv (cel care este chemat să le examineze și apoi să aprecieze legalitatea, realitatea, necesitatea, oportunitatea și economicitatea operațiunilor consemnate în ele).

Pe de altă parte, prelucrarea datelor cu mijloace automatizate determină extinderea controlului preventiv asupra unor obiective noi, cum ar fi, de exemplu, modul de introducere a datelor în sistem, organizarea datelor și a bazelor de date, elaborarea și completarea sistemului de simbolizare sau de codificare, corectarea operațiunilor înregistrate greșit și altele similare. Este cunoscut și recunoscut faptul că asigurarea condițiilor de calitate în aplicațiile informatice se bazează în primul rând pe exactitatea datelor preluate din documentele sursă. Asta înseamnă că organele contabil-financiare investite cu exercitarea vizei de control financiar preventiv trebuie să urmărească nu numai aspectele de fond ale operațiunilor examinate, dar și modul de consemnare a acestora în documente, respectarea strictă a regulilor general admise, a normelor metodologice și a instrucțiunilor ce reglementează regimul juridic al documentelor financiar-contabil. În caz contrar, există riscul ca operațiuni patrimoniale corecte, acceptate cu deplin temei la viza de control preventiv, să fie denaturate pe parcurs printr-o preluare sau prelucrare greșită în sistemele informatice.

c) Controlul postoperativ exercitat pe baza datelor prelucrate

și furnizate de sistemele informatice moderne suferă influențe și mai substanțiale. Includem aici, în primul rând, controlul gestionar exercitat de la nivelurile ierarhice superioare ale întreprinderilor, instituțiilor sau organismelor administrative organizate în sistem supraordonat, dar nu excludem nici controalele periodice efectuate de către organele specializate de control ale statului și nici formele moderne de control extern independent sau neutru.

În general, în condițiile modernizării sistemului informațional din unitățile patrimoniale, modalitățile obișnuite de control nu mai pot fi aplicate cu eficiență. Ele nu mai pot asigura nici obiectivitatea, nici viteza și nici calitatea atât de necesare astăzi conducerii echilibrate și eficiente a gestiunilor economice. Multe dintre procedeele folosite în mod tradițional în acțiunile de control postoperativ trebuie să fie abandonate în favoarea unor tehnici perfecționate, bazate (între altele) pe utilizarea echipamentelor electronice în însăși munca de control. Câteva exemple ar putea fi concludente pentru înțelegerea acestei schimbări. Astfel, obișnuitele confruntări între conturile sintetice și cele analitice (ori dezvoltătoare) sau între datele contabilității și cele din evidențele tehnico-operative nu mai sunt necesare și eficiente datorită faptului că informațiile conținute în ele sunt obținute pe baza acelorași date inițiale, introduse o singură dată în sistemele informatice. La fel, verificarea calculelor aritmetice (operațiuni de rutină de adunare, scădere, înmulțire etc.), în condițiile în care acestea sunt efectuate de către calculatoare, nu mai este oportună, devenind o simplă pierdere de timp. Situația poate fi extinsă și asupra examinării unor rulaje, solduri sau rapoarte (fără a se exagera însă), precum și asupra preluării unor date direct din fișierele sau bazele de date existente. Asta înseamnă că, în funcție de condițiile concrete existente în fiecare unitate dintre cele supuse verificării, organele de control postoperativ trebuie să stabilească mai întâi documentele care le sunt necesare și operațiunile ce trebuie controlate sau nu.

Pe de altă parte, modificarea surselor de informare, apariția unor documente secundare (benzi, dischete, liste de erori), ca și schimbarea mecanismului de stornare a erorilor de înregistrare ridică în

fața organelor de control alte sarcini și obiective, pentru rezolvarea cărora sunt necesare cunoștințe și eforturi suplimentare. Trebuie totuși să admitem că, în condițiile sistemelor informatice, controlul postoperativ (indiferent de forma concretă pe care o îmbracă și de statutul organelor care îl exercită) poate cuprinde mai multe obiective sau laturi ale activității, poate examina perioade mai lungi și poate examina mai temeinic procese și fenomene mult mai complexe. Evident, un asemenea control este în măsură să formuleze concluzii mai bine fundamentate și să genereze măsuri ori propuneri de măsuri cu eficiență sporită.

d) În aceeași manieră sunt influențate și formele superioare de control, respectiv expertiza contabilă și auditul financiar. În primul rând, este de înțeles că orice creștere a puterii de informare a datelor economice și mai ales contabile ușurează munca experților ori a altor auditori în rezolvarea diferitelor misiuni cu care aceștia sunt confrunțați. Cu riscul de a ne repeta, vom sublinia faptul că oricare ar fi misiunea încredințată unui controlor (din interiorul sau din afara întreprinderii), punctul de plecare este întotdeauna același. Nimeni nu se poate lansa într-o acțiune de control fără să investească un anumit fond de timp într-o etapă de informare generală asupra întreprinderii și pentru determinarea exactă a informațiilor de care are nevoie (în raport de întinderea responsabilităților care îi sunt conferite). Chiar și atunci când obiectivele controlului sunt limitate, sistemele informatice oferă suficiente date privind conținutul (din punct de vedere al coerenței și exhaustivității), dar și pentru integrarea aspectelor verificate în ansamblul activităților întreprinderii.

Pe de altă parte, complexitatea sporită a sistemului informațional, necesitatea unor cunoștințe temeinice despre tehnica de calcul și organizarea exploatării ei, ca și evoluția foarte rapidă a tehnicilor de programare și de prelucrare îngreunează înțelegerea și interpretarea datelor și documentelor contabil-financiare de către organele de conducere, de sinteză, administrative și judiciare. Acest lucru conduce la accentuarea necesității unor intervenții profesionale de înalt nivel (de natura expertizelor, auditului, consul-

tanței), atât pentru fundamentarea deciziilor economice, cât și pentru certificarea informațiilor sau pentru administrarea lor ca probe în justiție. Tot mai multe probleme se cer a fi soluționate prin consultarea unor specialiști consacrați și atestați public, care stăpânesc în egală măsură domeniul contabilității, dar și sistemele informatice moderne. Mai mult, fenomenul este de natură să influențeze nu numai tehnicile de efectuare a controalelor și verificărilor, dar și criteriile de desemnare a organelor de control, de recomandare și numire a experților contabili sau de alegere a cenzorilor și a altor auditori. În egală măsură vor fi influențate procedurile de fixare a obiectivelor și chiar alegerea metodelor de investigație.

În condițiile în care informatica de gestiune și financiar-contabilă se extind tot mai mult, în condițiile consolidării sistemelor integrate de prelucrare a datelor, dar mai ales în condițiile în care microinformatica devine tot mai prezentă în marea majoritate a unităților patrimoniale, organismele ce coordonează activitatea unor organe de control economic-financiar (Curtea de Conturi, Ministerul Finanțelor, băncile, inspecțiile și inspectoratele specializate etc.), dar și organizațiile profesionale autonome (Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați, Asociația Experților Tehnici) trebuie să adopte măsuri și chiar programe specializate de pregătire și perfecționare informatică a membrilor lor. Nu este lipsită de interes nici organizarea unei grupări sistematice a acestora în funcție de competențele profesionale, dar și în funcție de cunoștințele lor despre tehnica de control și despre sistemele informatice utilizate în economia noastră națională.

5.7. În loc de concluzii

Din cele de mai sus desprindem concluzia că, în condițiile sistemelor informatice moderne, controlul economic-financiar, auditul și expertiza contabilă sunt confruntate cu probleme metodologice noi și dobândesc un plus de operativitate, exactitate și importanță. În mod inevitabil, centrul de greutate al controlului și expertizei se deplasează către laturile calitative ale fenomenelor

și proceselor economice și financiare, sporind totodată caracterul lor preventiv.

O problemă deosebită care se pune în prezent este aceea a valorificării superioare în controlul economic-financiar a avantajelor oferite de tehnica electronică de calcul. Controlul economic-financiar, ca și oricare altă formă de verificare, poate și trebuie să folosească facilitățile pe care le creează calculatoarele electronice, în analiza și aprecierea corectitudinii fenomenelor cercetate, precum și a modului de reflectare a acestora în sistemele de evidență. La cererea organelor de control, a auditorilor sau a experților, sistemele informatice moderne pot elabora și furniza, prompt și cu eforturi minime, sinteze documentare, extrase de date, calcule comparative, elemente de structură sau de dinamică și alte asemenea lucrări deosebit de utile în munca acestor organe. În egală măsură, tehnica de calcul poate fi utilizată pentru însăși analiza controlului ca fenomen social. Pe bază de calcule și interpretări logice specifice (programate), calculatoarele electronice pot furniza elemente necesare pentru aprecierea operativității, calității și eficienței diferitelor forme sau acțiuni de control economic-financiar.

În fine, un lucru trebuie să fie clar pentru toată lumea. Nu trebuie să uităm nici un moment că informatica în sine nu poate să amelioreze calitatea informației. Dacă concepția de bază a unui sistem este incorectă, informatica va reuși să prelucreză rapid o informație eronată. La fel, dacă datele de bază nu sunt exacte sau fiabile, informatica va furniza într-un termen scurt situații denaturate. În materie de control, contează prea puțin aspectele filosofice sau doctrinare care definesc influențele pe care informatica le are asupra fiecărei acțiuni, și asta deoarece, dacă nu există o maximă rigoare în organizarea și exploatarea tehnicii de calcul, nu va exista nici o prelucrare valabilă. De altfel, există deja un dicton care afirmă că avantajul principal al introducerii și extinderii informaticii se află în rigoarea impusă procedurilor folosite în întreprindere. Dacă vrem să adâncim acest aspect vom admite că, la urma urmei, omul ca subiect este capabil, în extremis, să se adapteze la orice fel de excentricitate a întreprinderii,

în timp ce calculatorul ca obiect exclude orice aberație din prelucrările sale raționale.

În felul acesta, sistemele informatice din întreprinderi și instituții nu pot funcționa eficient decât dacă conducerea și-a asumat obligația de a defini toate procedurile aflate în amonte și în aval de informatică și nu numai pe cele care se referă la prelucrări¹.

În sinteză, din punctul de vedere al organelor de control economic-financiar, al auditorilor și experților, vom conchide că numeroase lucrări de revizie pot fi efectuate cu ajutorul calculatorului, cu condiția ca informația de bază să fie conservată într-o formă direct exploatabilă de către acești profesioniști. Trebuie să avem în vedere și faptul că înregistrarea informațiilor primare este o operație esențialmente umană, relativ plictisitoare, foarte costisitoare și supusă întotdeauna erorilor. Eliminarea acestor erori de culegere a datelor conduce adesea la o dublă înregistrare care denaturează rulajele. De aceea, considerăm că cea mai bună garanție pentru validitatea informațiilor finale o constituie controalele pe care le realizează în mod curent utilizatorul acestora. În ce privește intervenția organelor de control, necesitatea acesteia trebuie justificată printr-o analiză aprofundată, care să pună în evidență posibilitatea utilizării calculatorului în munca de control și eventualele obstacole tehnice ori elemente neprevăzute care pot interveni în cursul realizării lucrării de bază. Dacă avem în vedere că, în prezent, mai toate calculatoarele funcționează "în timp real", iar informaticienii dispun de instrumente de tip superlimbaj sau de sisteme de programare rapidă, tragem concluzia că revizorii (indiferent de natura, apartenența ori statutul lor) au practic cinci posibilități de acțiune, care vor fi prezentate în continuare și vor fi sistematizate în figura din pagina următoare².

a) Prima posibilitate de intervenție este aceea în care contro-

¹ Vezi Lionel Collins et Gérard Valin, *Audit et contrôle interne, Aspects financiers, operationels et strategique*, 4^e edition, Ed. Dalloz, Paris, 1992, p. 184.

² Vezi și Jean Raffegeau et Alain Ritz, *Audit et informatique*, Presse Universitaires de France, Paris, 1986, pp. 107-111.

lorul cere informaticienilor din întreprindere să realizeze pe parcurs, sub stricta sa supraveghere, un anumit număr de prelucrări de control.

Avantajul acestei soluții derivă din buna cunoaștere de către informaticieni a sistemului și a mediului în care acesta se realizează. Informaticianul întreprinderii cunoaște conținutul fișierelor, structura lor și căile/metodele de acces; el stăpânește foarte bine programele și procedurile de exploatare. În felul acesta, se poate obține adesea o substanțială economie de timp și chiar de resurse informatice.

Soluția prezintă totodată numeroase inconveniente, dintre care cele mai importante sunt următoarele:

- informaticianul sau analistul-programator al întreprinderii nu are statutul de independență atât de necesar în control;
- va trebui ca programarea testelor să fie minuțios controlată, pentru a se urmări dacă obiectivele controlorului au fost corect înțelese și luate în considerare;
- există posibilitatea ca șeful oficiului informatic să nu aibă disponibilitatea și/sau nici voința de a efectua testele cerute sau de a afecta un analist-programator pentru o sarcină care depășește cadrul lucrărilor deja planificate.

b) Cea de a doua posibilitate constă în reluarea de către controlor a programelor de control concepute și realizate pentru utilizatori. Asta înseamnă că programele de control există deja, ceea ce face ca procedura de control să fie foarte rapidă. Totuși, rezultatele obținute pot fi limitate sau numai parțiale deoarece obiectivele utilizatorului (care dorește să se autocontroleze) nu sunt obligatoriu identice cu cele ale controlorului extern.

În plus, această soluție prezintă inconvenientul lipsei de independență a echipamentelor utilizate și a rezultatelor obținute.

c) Cea de a treia posibilitate presupune ca însuși controlorul să realizeze pe calculatorul întreprinderii teste și verificări, utilizând în acest scop fie un superlimbaj, fie un soft de revizie (de control).

Această soluție este cu siguranță cea care dă cele mai bune rezultate. Avem în vedere relevanța controalelor, termenele relativ scurte de repartizare și păstrarea independenței controlorului.

Dar, pentru ca aceste lucruri să fie posibile, controlorul trebuie

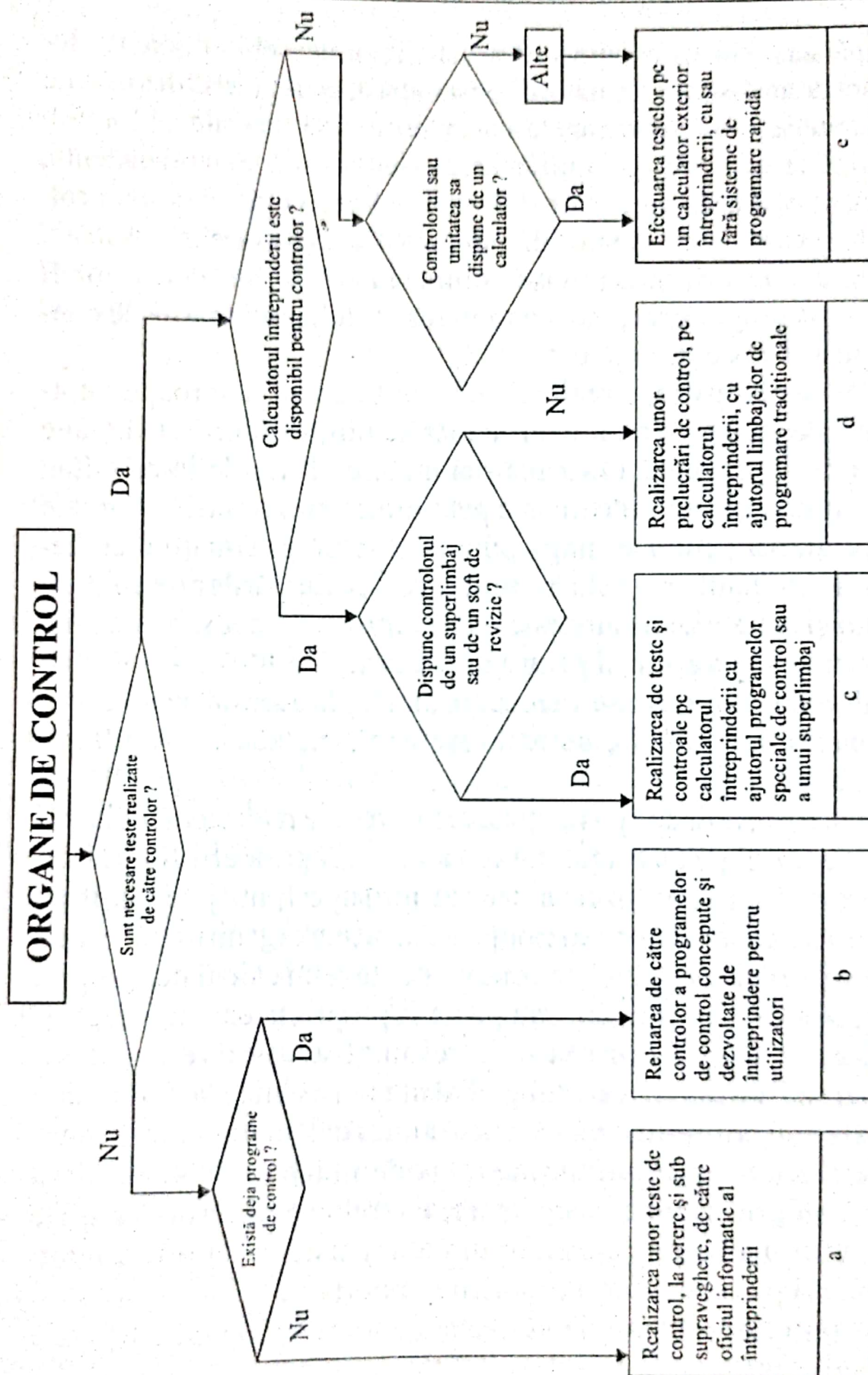


Fig. nr. 15 – Modalități de realizare a prelucrărilor informatice de control

să stăpânească bine domeniul informaticii și îndeosebi să aibă o îndemânare de analist-programator. De asemenea, el trebuie să dispună de un sistem de programare rapidă sau de programe speciale de control.

d) Cea de a patra posibilitate este asemănătoare cu precedenta, în sensul că însuși controlorul realizează prelucrările de control, de data aceasta însă cu ajutorul limbajelor de prelucrare tradițională. Numai controlorii cu serioase competențe în informatică vor fi capabili să programeze, într-un timp rezonabil, prelucrările de control sau alte teste de efectuat.

Pe de altă parte, o realizare de acest gen va fi aproape întotdeauna de lungă durată și în aceste condiții controlul rămâne avantajos numai dacă el reprezintă un anumit tip de intervenție. Avem în vedere situațiile în care perenitatea prelucrării controlate este garantată pentru o lungă perioadă de timp, situațiile ce generează avantajul unei reluări periodice a prelucrărilor de control, precum și situațiile în care testele de control sunt deosebit de utile atât pentru revizor, cât și pentru utilizatori.

Din aceste motive se va recurge mai rar la această posibilitate, dat fiind că dificultățile de realizare depășesc adesea avantajele reale obținute.

e) Cea de a cincea posibilitate are în vedere realizarea prelucrărilor de control pe un calculator din afara întreprinderii controlate, indiferent dacă se utilizează sau nu un superlimbaj sau soft de revizie. Acest calculator exterior poate aparține organismului căruia îi este subordonat organul de control, poate fi un calculator propriu al profesionistului contabil sau poate fi proprietatea unui terț.

Înainte de a reține sau de a respinge această variantă este esențial să fie examinat costul global al unei asemenea operațiuni. Ca principiu, utilizarea pentru teste a unui calculator extern întreprinderii aduce controlorului un plus de independență, dar dacă această alegere devine costisitoare, ea trebuie reconsiderată. De altfel, utilizarea unui calculator din afara sistemului ridică întotdeauna cel puțin alte două probleme importante:

- probleme legate de conversia suportilor, pentru fișierele utilizate în testare;

– probleme derivate din folosirea numai periodică a calculatorului exterior, ceea ce înseamnă o mai puțin bună cunoaștere a modului de exploatare și a mediului său, precum și a procedurilor particulare pe care acesta le cuprinde.

În plus, dacă testele sunt realizate cu ajutorul limbajelor de programare tradițională, termenele de realizare ar putea fi mai lungi, iar costurile relativ mai ridicate, ceea ce evident nu reprezintă pentru nimeni un avantaj.

În ultimile decenii mijloacele tehnice de calcul și informatica au pătruns în viața noastră de toate zilele, primind utilizări dintre cele mai diverse. Aproape că nu mai există activitate umană sau domeniu de cercetare științifică în care să nu-și găsească locul și calculatorul electronic. Dar, dintre aplicațiile tehnicii de calcul, lucrările de gestiune și de contabilitate ocupă, ca pondere și importanță, primul loc. Asta înseamnă că și controlul economic-financiar trebuie adaptat la cerințele sistemelor informatice moderne și trebuie să beneficieze de avantajele acestei senzaționale cuceririi a intelectului uman.

În prefața la o interesantă lucrare de specialitate franceză¹, Guy Marmet (directeur de l'ESC Chambéry) afirma că paradoxul informatic (mai exact spus, informatica – instrument de lucru, informatica – finalitate) a traversat succesiv perioada anilor 60 (care agitau spectrul șomajului tehnologic) perioada anilor 70 (loviți de deruta dictatului directorilor informatici) și apoi perioada anilor 80 (care au văzut înflorind adevărata informatică, cu tot cortegiul său de binefaceri). În ce privește informatica practică în unitățile patrimoniale, informatica de gestiune, la început părea stabilit faptul că aceasta (considerată Dumnezeu sau Diavol pentru întreprindere) trebuia să rămână un gen de “cutie neagră”, care accepta numai un

¹ Vezi, Henry Ly, *L'audit informatique dans un contexte mini et micro*, Les Editions d'organisation, Paris, 1991, p. 9.

principiu de intrare-ieșire dispensat de regulile generale ale controlului sau de privirile indiscrete. Acest lucru s-a datorat și faptului că, așa cum le plăcea pe atunci contabililor să afirme, nu se pot măsura avantajele rezultate dintr-un câștig de timp sau dintr-un surplus de informații. Se pare că epoca respectivă nu era pregătită nici măcar să accepte măsurarea. Evident, astăzi lucrurile s-au schimbat și acest ansamblu prestigios de mijloace și procedee tehnice care formează lumea informaticii poate să-și găsească adevăratele sale dimensiuni și poate servi oricărui profesionist, din orice domeniu de activitate umană.

Mai poetic sau poate mai filosofic, un pionier al informaticii românești (ne gândim cu tot respectul la regretatul Grigore Moisil) afirma încă acum un sfert de secol că astăzi, dar mai ales în perspectiva anilor ce vin, cunoștințele despre tehnica de calcul și aplicațiile sale fac și vor face parte din acel minim de cunoștințe pe care trebuie să le aibă orice om de cultură științifică și orice specialist.

În ce ne privește, concluzia noastră este categorică. Informatica este o realitate a zilelor noastre, dar ea rămâne un instrument util, un simplu instrument, chiar dacă acesta este extrem de sofisticat. Nici Dumnezeu și nici Diavol, ea nu aservește pe nimeni și nu ordonă nimănui. În domeniul economic informatica se supune regulilor tenace ale organizării, reflectării contabile și controlului gestionar sau de altă natură. Acest lucru merită să fie înțeles cât mai bine și de cât mai mulți dintre noi.

BIBLIOGRAFIE

1. Alazard C., Separi S., *Contrôle de gestion*, Ed. Dunod, Paris, 1994.
2. Arens A. A., Lochbecke J. K., *Auditing: An Integrated Approach*, Prentice-Hall, New Jersey, 3rd edition, 1984.
3. A.T.H. Guides, *Audit financier*, Ed. CLET, Paris, 1987 și 1991.
4. A.T.H., *Expertise comptable – établissement des comptes annuels*, Ed. CLET, Paris, 1990.
5. Barbier E., *L'audit interne. Pourquoi? Comment?*, Les Editions d'Organisation, Paris, 1989.
6. Bârnea P., Țurlea E., *Controlul economic-financiar și expertiza contabilă*, Ed. de „România azi”, București, 1993.
7. Benedict G., Keravel R., *L'évaluation du contrôle interne dans la mission d'audit*, Ed. comptable Malesherbes, Ed. Foucher, Paris, 1990.
8. Bethune (de) A., *Contrôle de gestion et système d'information dans l'entreprise industrielle*, in *Recherches Economiques de Louvain* nr. 2, Juillet 1972.
9. Boulescu M., Florea I. ș.a., *Control financiar și expertiză contabilă* (manual intercentre universitare), A. S. E., București, 1989.
10. Boulescu M., Ghiță M., *Control financiar și expertiză contabilă*, Ed. Eficient, București, 1996.
11. Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, Ed. P. U. F., Paris, 1991.
12. *** *Controlul financiar (gestiuni, gestionari, răspunderi, legislație, comentarii)*, Ed. Lumina Lex, București, 1993.
13. Chardonnet L., Guinamard R., *Contrôle et expertise comptable*, Ed. J. Delmas et C. ie, Paris, 1971.
14. Charrier H., *Guide de révision comptable*, Editions de Publications Fiduciaire, Paris, 1982.
15. C.N.C.C., *Commissariat aux apports (evaluations et fusions)*, Ed. Comptables Malesherbes, Paris, 1996.
16. Chevalier G., Haule Y., *Theorie et pratique de la verification externe*, Les Presses de l'Université Laval, Sainte-Eoy, 1991.
17. Ciurileanu R., *Controlul financiar în România*, Ed. Academiei, București, 1980.

35. Florea I., *Controlul și conducerea activității economice*, în revista *Controlul economic-financiar* nr. 6/1997 și 12/1997.
36. Florea I., *Le contrôle des comptes et des postes de capitaux propres (support de cours)*, Université Paris Dauphine, 1993.
37. Florea I., Berheci I., *Control financiar (modele, sinteze, aplicații și studii de caz)*, Iași, 1987.
38. Florea I., Botez D., *Cine asigură, cine legitimează informația contabilă*, în *Adevărul economic*, nr. 5 (359) din 3-9 februarie 1999, p. 22.
39. Germak Ph., *Contrôle de gestion*, Ed. Technipus, Paris, 1991.
40. Germond P., Bonnault R., *Revision et certification des comptes*, Ed. Masson, Paris, 1987.
41. Gervais J. ș.a., *Dictionnaire fiduciaire; financier*, La Villeguérin Editions, Paris, 1991.
42. Henrard M. ș.a., *Dictionnaire de la comptabilité*, La Villeguérin Editions, Paris, 1989.
43. Ioachim V. M., *Manual de verificări și expertize contabile*, ediția a II-a, București, 1947.
44. I. F. A. C. I., *Guide d'audit fiscal*, Ed. CLET, Paris, 1987.
45. I. F. A. C. I., *Les nouveaux instruments financiers; Guide de l'audit en entreprise*, Ed. CLET, Paris, 1990.
46. Janny R., Chomiac de Sas P., *La mission de revision; validation des états financiers*, Ed. Foucher, Paris, 1985.
47. Klee L., Aguilar M. H., Lurkin P., Boisselier P., Papadatou T., Lavoyer J. C., Salvá A. S., Richard J., *La comptabilité des sociétés dans la C. E. E.*, La Villeguerin Editions, Paris, 1992.
48. Launois S., *Le contrôleur et le conseiller de gestion*, Ed. Dunod Economie, Paris, 1970.
49. Launois S., Oger B., *Comptabilité financière*, 7^e édition, Ed. P.U.F., Paris, 1996.
50. Lauzel P., *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, Ed. Dunod, Paris, 1967.
51. *** *Le Petit Larousse illustré*, Ed. Dictionnaire Larousse, Paris, 1993.
52. Ly H., *L'audit informatique dans un contexte mini et micro*, Les Editions d'organisation, Paris, 1991.
53. Manolovici V., ș.a., *Regimul juridic al gestiunilor și gestionarilor*, Ed. Academiei, București, 1972.

- Codul civil actualizat (în forma publicată în Codul juristului din 1997).
- Codul comercial, cu multiplele sale modificări (în forma promulgată prin Decretul din 10 mai 1997).
- Codul penal, modificat prin Legea nr. 140/5 noiembrie 1996, lege care a fost publicată în Monitorul Oficial nr. 289/14.XI.1996.
- Codul de procedură civilă, cu toate modificările intervenite din 1865 până în epoca noastră, inclusiv cele aduse prin Legea nr. 59 din 23 iulie 1993.
- Codul de procedură penală, actualizat ultima oară prin Legea nr. 141 din 5 noiembrie 1996.
- Ordonanța Guvernului României nr. 70/1997 privind controlul fiscal, Monitorul Oficial nr. 227/1997, partea I.
- Ordonanța Guvernului României nr. 68/1997 privind procedura de întocmire și depunere a declarațiilor de impozite și taxe, Monitorul Oficial nr. 227/1997, partea I.
- Norme de control ulterior nr. 394/21.07.1993 ale Curții de Conturi a României.
- H.G. 447/1997 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor, cu modificările ulterioare.

- H.G. nr. 497/1991 privind organizarea Controlului Financiar de Stat în ministere și alte organe ale administrației publice.
- H.G. nr. 720/1991 care aprobă Normele M.F. nr. 63943/30 septembrie 1991 privind modul de organizare și exercitare a controlului financiar propriu la ministere, departamente, alte organe centrale de stat, prefecturi și primăria municipiului București, instituții de stat și regii autonome.
- Legea nr. 31/1990, legea societăților comerciale, cu modificările ulterioare.
- Legea nr. 82/1991, legea contabilității.
- H.G. nr. 980/1995 privind verificarea, certificarea bilanțului contabil și prestarea serviciilor în domeniul contabilității.
- H.G. nr. 483/1996 privind prestarea serviciilor în domeniul contabilității, verificarea și certificarea bilanțurilor contabile.
- Legea nr. 52/1994 privind valorile mobiliare și bursele de valori.
- Ordinul C.N.V.M. nr. 32/1995 pentru aprobarea Regulamentului privind activitatea cenzorilor externi independenți.
- Norme privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului, aprobate prin Ordinul M.F. nr. 61.349/1991, aprobate prin Ordinul M.F. nr. 316/27.05.1991.
- Ordonanța nr. 17/20 august 1993 privind stabilirea și sancționarea contravențiilor la reglementările financiar-gestionare și fiscale.
- Legea nr. 22/1969, modificată prin Legea nr. 54/1994, privind angajarea gestionarilor, constituirea de garanții și răspunderea în legătură cu gestionarea bunurilor agenților economici, autorităților sau instituțiilor publice.
- H.G. nr. 2230/1969 privind gestionarea bunurilor materiale ale agenților economici, autorităților și instituțiilor publice.
- H.G. nr. 704/1993 prin care au fost aprobate Regulamentul de aplicare a Legii contabilității, Planul de conturi general, Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile. Modele de registre de contabilitate și normele de utilizare a lor, Formularele de bilanț contabil și Normele de întocmire și prezentare a acestuia.
- Ordinul M.F. nr. 817/14 aprilie 1998 pentru aprobarea Regulamentului privind organizarea și funcționarea Gărzii Financiare, care abrogă Regulamentul aprobat prin Ordinul M.F. nr. 1079/1992.

CUPRINS

CUVÂNT ÎNAINTE	3
-----------------------------	----------

CAPITOLUL 1

BAZELE TEORETICE ALE CONTROLULUI ECONOMIC-FINANCIAR

1.1. Definirea noțiunii de control	9
1.2. Rolul controlului în conducerea activităților economice	11
1.3. Controlul economic-financiar – parte integrantă a sistemului general de control	14
1.4. Condițiile pe care trebuie să le îndeplinească un bun sistem de control economic-financiar	23
1.5. Funcțiile controlului economic-financiar	24
1.6. Clasificarea formelor de control economic-financiar	26
1.7. Limite și restricții în activitatea de control economic-financiar	33
1.8. Locul și rolul controlului economic-financiar în formarea profesională a viitorilor specialiști în domeniul economic și îndeosebi în domeniul contabil-financiar	35

CAPITOLUL 2

ORGANIZAREA CONTROLULUI ECONOMIC-FINANCIAR

2.1. Preliminarii	41
2.2. Principiile ce stau la baza organizării unitare a controlului economic-financiar	42
2.3. Structura organizatorică și funcțională a sistemului unitar de control economic-financiar	45
2.3.1. Controlul economic și financiar exercitat de stat	46
2.3.2. Controlul propriu al unităților patrimoniale	65
2.3.3. Controlul extern independent sau neutru	90
2.3.4. Alte forme de control economic-financiar	110
2.4. Cerințe și posibilități de coordonare unitară a controlului economic-financiar	117



CAPITOLUL 3

METODE ȘI METODOLOGII DE CONTROL

3.1. Considerații general-teoretice asupra metodei și metodologiilor de control	121
3.2. Metode de tehnică utilizate în controlul economic-financiar	125
3.2.1. Metodele de tehnică specifice controlului economic-financiar	125
3.2.2. Metodele și procedeele comune utilizate în controlul economic-financiar	135
3.3. Metodologii de control	137
3.3.1. Metodologii de planificare a controlului economic-financiar	137
3.3.2. Metodologii de exercitare a controlului economic-financiar	144

CAPITOLUL 4

CONTROLUL ADMINISTRĂRII ȘI AL INTEGRITĂȚII PATRIMONIULUI PUBLIC ȘI PRIVAT

4.1. Aspecte generale ale apărării și consolidării proprietății publice și private	167
4.2. Controlul măsurilor de prevenire a păgubirii patrimoniului public și privat	170
4.2.1. Controlul organizării și exercitării formelor proprii de control	170
4.2.2. Controlul măsurilor de bună gospodărire a patrimoniului	172
4.2.3. Controlul respectării condițiilor de încadrare a gestionarilor și de constituire a garanțiilor materiale	175
4.2.4. Controlul organizării și conducerii corecte a evidenței patrimoniului	182
4.3. Controlul efectiv al integrității patrimoniului	186
4.3.1. Rolul inventarierii patrimoniului	186
4.3.2. Periodicitatea operațiunilor de inventariere	191
4.3.3. Pregătirea operațiunilor de inventariere	194
4.3.4. Măsuri organizatorice ce preced inventarierea propriu-zisă	197
4.3.5. Efectuarea inventarierii propriu-zise	202
4.3.6. Tehnici specifice de inventariere a diferitelor elemente patrimoniale	212

4.3.7. Stabilirea rezultatelor inventarierii	234
4.3.8. Alte considerațiuni privind inventarierea patrimoniului	239
4.4. Rolul controlului economic-financiar în apărarea și consolidarea patrimoniului public și privat	240
4.4.1. Stabilirea pagubelor suferite de agenții economici sau de alte unități patrimoniale	241
4.4.2. Stabilirea răspunderilor pentru administrarea patrimoniului și pentru pagubele provocate ăvutului public și privat	257
4.4.3. Stabilirea și controlul măsurilor de recuperare a pagubelor	273

CAPITOLUL 5

PROBLEME SPECIFICE ALE CONTROLULUI ECONOMIC-FINANCIAR ÎN CONDIȚIILE SISTEMELOR INFORMATICE MODERNE

5.1. Câteva considerațiuni generale	280
5.2. Influențele pe care le exercită sistemele informatice moderne asupra controlului economic-financiar	283
5.3. Documentarea organelor de control economic-financiar în legătură cu conținutul și organizarea sistemelor informatice	287
5.4. Controlul calității datelor furnizate de sistemele informatice moderne	293
5.5. Examinarea și controlul unei aplicații informatice	302
5.6. Particularități în exercitarea principalelor forme de control economic-financiar pe baza datelor furnizate de sistemele informatice moderne	310
5.7. În loc de concluzii	315

BIBLIOGRAFIE	323
--------------------	-----



**Prof. univ. dr.
ION FLOREA**

- Diplomă în științe economice, absolvent al facultății de Finanțe-Credit și Contabilitate, din cadrul A.S.E. București, promoția 1963.
- A parcurs o împlinită carieră universitară la facultatea de Științe Economice din cadrul Universității *Alexandru Ioan Cuza* din Iași (preparator 1963, asistent stagiar 1964, asistent titular 1966, lector 1968, conferențiar 1980, profesor 1990); șef de catedră în perioada 1983-1990.
- Doctor în economie din anul 1977, specialitatea Contabilitate, apoi conducător științific de doctorat (din 1990), aceeași specialitate.
- Membru în Colegiul Consultativ al Contabilității (de la crearea acestuia, în 1992).
- Membru al Asociației și apoi al Academiei Oamenilor de Știință din România (din 1984).
- A urmat numeroase cursuri postuniversitare și de formare profesională, printre care se numără cele de organizare managerială (1968), informatică (1974), didactică universitară (1987), audit financiar (program PHARE 1995), evaluare economică și financiară (1998), proceduri de lichidare a societăților comerciale (1999).
- A efectuat stagii de documentare, schimburi de experiență și perfecționare în străinătate (Belgia 1974, Germania 1976, Franța 1993 și 1997).
- A elaborat și publicat cursuri universitare (1978, 1985, 1987, 1989, 1999), manuale de aplicații, monografii și sinteze monografice, multe articole, studii, conferințe și comunicări științifice, teme de cercetare pe bază de contract, studii de fezabilitate, rapoarte de expertiză contabilă judiciară.
- Este expert contabil (din 1981), evaluator (1998), lichidator de întreprinderi (din 1999) și este membru fondator al Camerei Naționale a Auditorilor din cadrul CECCAR (1998).
- Președinte al filialei C.E.C.C.A.R. Iași și membru în Consiliul Superior al C.E.C.C.A.R. (de la reorganizarea profesiei, în 1994).
- Membru al Comitetului Național pentru Standarde ale Profesiei Contabile din România.
- A prezentat rapoarte și a participat la mese rotunde în cadrul tuturor Congreselor naționale ale profesiei contabile; de asemenea, a reprezentat România la Congrese și Conferințe Naționale ale profesioniștilor din Republica Moldova (Chișinău, 1997 și 1999).

- Licențiat în științe economice, absolvent al secției Contabilitate și Informatică de Gestiune din cadrul facultății de Științe Economice a Universității *Alexandru Ioan Cuza* din Iași, promoția 1995.
- Anul III de facultate, beneficiind de o bursă de studii în program PHARE, l-a urmat în Franța, la Universitatea Paris XI Orsay IUT de Seeaux (octombrie 1992 - august 1993). A fost un bun prilej de a se iniția în contabilitatea aprofundată (DUTCA).
- Absolvent de studii aprofundate (masterat) în specialitatea *Audit și management contabil*, Universitatea *Alexandru Ioan Cuza* din Iași, 1996.
- Doctorand, din 1996, în specialitatea Contabilitate, la facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor (denumirea actuală a facultății), din cadrul Universității *Alexandru Ioan Cuza* din Iași.
- A debutat în profesie la filiala CECCAR Bacău (1995-1996), după care a trecut în învățământul superior, la Universitatea *George Bacovia* din Bacău (din 1997), unde este, în prezent, titularul disciplinei de Control Financiar și Expertiză Contabile.
- A urmat cursuri și alte programe de formare profesională. În baza acestora și a examenelor aferente a dobândit, recent (în 1999), calitatea de evaluator și pe cea de lichidator de întreprinderi, precum și calitatea de expert contabil.



**Asistent univ.
RADU FLOREA**



**Prof. univ. dr.
ION FLOREA**

- Diplomă în științe economice, absolvent al facultății de Finanțe-Credit și Contabilitate, din cadrul A.S.E. București, promoția 1963.
- A parcurs o împlinită carieră universitară la facultatea de Științe Economice din cadrul Universității *Alexandru Ioan Cuza* din Iași (preparator 1963, asistent stagiar 1964, asistent titular 1966, lector 1968, conferențiar 1980, profesor 1990); șef de catedră în perioada 1983-1990.
- Doctor în economie din anul 1977, specialitatea Contabilitate, apoi conducător științific de doctorat (din 1990), aceeași specialitate.
- Membru în Colegiul Consultativ al Contabilității (de la crearea acestuia, în 1992).
- Membru al Asociației și apoi al Academiei Oamenilor de Știință din România (din 1984).
- A urmat numeroase cursuri postuniversitare și de formare profesională, printre care se numără cele de organizare managerială (1968), informatică (1974), didactică universitară (1987), audit financiar (program PHARE 1995), evaluare economică și financiară (1998), proceduri de lichidare a societăților comerciale (1999).
- A efectuat stagii de documentare, schimburi de experiență și perfecționare în străinătate (Belgia 1974, Germania 1976, Franța 1993 și 1997).
- A elaborat și publicat cursuri universitare (1978, 1985, 1987, 1989, 1999), manuale de aplicații, monografii și sinteze monografice, multe articole, studii, conferințe și comunicări științifice, teme de cercetare pe bază de contract, studii de fezabilitate, rapoarte de expertiză contabilă judiciară.
- Este expert contabil (din 1981), evaluator (1998), lichidator de întreprinderi (din 1999) și este membru fondator al Camerei Naționale a Auditorilor din cadrul CECCAR (1998).
- Președinte al filialei C.E.C.C.A.R. Iași și membru în Consiliul Superior al C.E.C.C.A.R. (de la reorganizarea profesiei, în 1994).
- Membru al Comitetului Național pentru Standarde ale Profesiei Contabile din România.
- A prezentat rapoarte și a participat la mese rotunde în cadrul tuturor Congreselor naționale ale profesiei contabile; de asemenea, a reprezentat România la Congrese și Conferințe Naționale ale profesioniștilor din Republica Moldova (Chișinău, 1997 și 1999).

★ ★ ★

- Licențiat în științe economice, absolvent al secției Contabilitate și Informatică de Gestiune din cadrul facultății de Științe Economice a Universității *Alexandru Ioan Cuza* din Iași, promoția 1995.
- Anul III de facultate, beneficiind de o bursă de studii în program PHARE, l-a urmat în Franța, la Universitatea Paris XI Orsay IUT de Sceaux (octombrie 1992 - august 1993). A fost un bun prilej de a se iniția în contabilitatea aprofundată (DUTCA).
- Absolvent de studii aprofundate (masterat) în specialitatea *Audit și management contabil*, Universitatea *Alexandru Ioan Cuza* din Iași, 1996.
- Doctorand, din 1996, în specialitatea Contabilitate, la facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor (denumirea actuală a facultății), din cadrul Universității *Alexandru Ioan Cuza* din Iași.
- A debutat în profesie la filiala CECCAR Bacău (1995-1996), după care a trecut în învățământul superior, la Universitatea *George Bacovia* din Bacău (din 1997), unde este, în prezent, titularul disciplinei de Control Financiar și Expertiză Contabile.
- A urmat cursuri și alte programe de formare profesională. În baza acestora și a examenelor aferente a dobândit, recent (în 1999), calitatea de evaluator și pe cea de lichidator de întreprinderi, precum și calitatea de expert contabil.



**Asistent univ.
RADU FLOREA**